



ESTUDO DA MUDANÇA NAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PORTUGAL: O CASO DA AMORIM REVESTIMENTOS

José António Monteiro Coelho dos Santos

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico do Porto para obtenção do Grau de Mestre em
Gestão das Organizações, Ramo de Gestão de Empresas

**Orientado pela Prof.^a Doutora Maria João Martins Ferreira Major,
Prof. Associada, ISCTE Business School - IUL**

Porto, Novembro de 2012



ESTUDO DA MUDANÇA NAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PORTUGAL: O CASO DA AMORIM REVESTIMENTOS

José António Monteiro Coelho dos Santos

Porto, Novembro de 2012

RESUMO

Este estudo debruça-se sobre o tema da mudança nas práticas de Contabilidade de Gestão (CG) das organizações, e contribui para um maior conhecimento acerca dessa problemática, focalizando-se nos fatores de resistência à mudança. O estudo empírico foi realizado na Amorim Revestimentos (AR), uma Unidade de Negócio (UN) do grupo Corticeira Amorim (CA), e descreve a adoção e o uso bem-sucedidos da metodologia “drivers”.

Os “drivers” são uma metodologia “nova”, desenvolvida internamente na AR, e seguem-se à implementação do Balanced ScoreCard (BSC), o qual foi implementado em 2003. Focalizam-se, principalmente, na perspetiva de mercado e de desempenho da UN, e são a base actualmente de todas as decisões tomadas na organização.

Da revisão bibliográfica efectuada, foi possível perceber que tem sido crescente o interesse em analisar a mudança e o processo de mudança da CG. Havendo poucos estudos sobre processos de mudança, nomeadamente sobre resistência à mudança em CG em Portugal, a presente dissertação visa contribuir para o conhecimento sobre este assunto.

Para tal, procedeu-se à análise da evolução das práticas de CG da AR à luz do modelo de Burns e Scapens (2000), o qual se baseia no ‘*Old Institutional Economics*’ (OIE), um dos ramos da teoria institucional mais usados presentemente em investigação na CG.

A aplicação deste modelo permitiu ao investigador compreender as razões para a pouca resistência que encontrou na empresa relativamente à adoção de uma “nova” ferramenta de CG, designada por “drivers”.

Igualmente, possibilitou, perceber como a aceitação e institucionalização dos “drivers” está directamente relacionada com a forma interativa como é usada e disponibilizada, e com o papel dos profissionais de CG.

Palavras chave: Contabilidade de Gestão; Mudança em contabilidade de gestão; Resistência à mudança em contabilidade; *Old Institutional Economics*.

RESUMEN

Este estudio se centra en el tema del cambio en las prácticas de Contabilidad de Gestión (CG) de las organizaciones y contribuye a un mayor conocimiento sobre este tema, centrándose en los factores de resistencia al cambio. El estudio empírico se llevó a cabo en Amorim Revestimentos (AR), una Unidad de Negocio (UN) de grupo Corticeira Amorim, y se describe la adopción y el uso exitoso de la metodología "drivers".

Los "drivers" son un método "nuevo", desarrollado internamente en AR, y dan seguimiento a la implementación del Balanced ScoreCard en 2003. Se centran principalmente en la perspectiva del funcionamiento del mercado y el rendimiento de la UN. Actualmente son la base de todas las decisiones tomadas en la organización.

A partir de la revisión bibliográfica realizada, se demostró que ha habido un creciente interés en el análisis del cambio y el proceso de cambio de la CG. Existen pocos estudios sobre los procesos de cambio, en particular sobre la resistencia al cambio en CG en Portugal, esta tesis tiene como objetivo contribuir al conocimiento sobre este tema.

Con este fin, se procedió a analizar la evolución de las prácticas de CG de AR a la luz del modelo de Burns y Scapens (2000), que se basa en la teoría '*Old Institutional Economics*', un dos ramos más utilizado actualmente de la teoría institucional en la investigación en CG.

La aplicación de este modelo permitió al investigador a comprender las razones de la poca resistencia que encontró la empresa con respecto a la adopción de una "nueva" herramienta de CG, llamada "drivers".

Además, permitido entender cómo la aceptación e institucionalización de los "drivers" está directamente relacionada con la forma en que se utiliza de forma interactiva y disponible, y el papel de los profesionales de CG.

Palabras Clave: Contabilidad de Gestión, El cambio en la contabilidad de gestión; La resistencia al cambio en la contabilidad, Old Institutional Economics.

ABSTRACT

This study focuses on the theme of organizations Management Accounting practices change, and contributes to a greater knowledge about this problematic, focusing on change resistance factors. The empirical study was conducted in Amorim Revestimentos (AR), a Corticeira Amorim group Business Unit, and describes the adoption and the successful use of the methodology “*drivers*”.

“*Drivers*” are a “new” methodology, developed internally in AR, that follows the 2003 Balanced ScoreCard implementation. They focus, mainly, on the market perspective and on the Business Unit performance, and they are currently the basis of all decisions made in the organization.

Trough the literature review conducted, it was possible to understand that it has been growing the interest in analysing change and management accounting change process. Having few studies on change processes, particularly on Management Accounting change resistance in Portugal, this dissertation aims to contribute to the knowledge on this subject.

To this end, the investigator proceeded to analyze the AR Management Accounting practices evolution, measured by the Burns e Scapens (2000) model, which is based on the ‘*Old Institutional Economics*’, presently one of the most used branches of the institutional theory on Management Accounting investigation.

The application of this model allowed the researcher to understand the reasons for the little resistance found in the company, regarding a “new” Management Accounting tool adoption, called “*drivers*”.

Equally, allowed to understand how the acceptance and institutionalization of “*drivers*” is directly related to how it is available and used interactively, and also with the Management Accounting professionals role.

Keywords: Management Accounting, Management accounting change, Resistance to accounting change, Old Institutional Economics.

DEDICATÓRIA

À minha Avó por tudo de bom que fez por mim.

À minha Mãe pelo suporte e sacrifício.

À memória do meu Pai, sempre comigo, fonte da minha inspiração.

À minha Esposa pelo apoio, paciência e pelo carinho.

Ao meu Filho, por tê-lo privado muitas vezes dos nossos “momentos” juntos.

AGRADECIMENTOS

Foram longos os dias, noites e fins-de-semana dedicados à elaboração deste estudo. A sua conclusão só foi possível graças ao esforço desenvolvido, e à valiosa contribuição de algumas pessoas. Este espaço será dedicado a todos os que apoiaram o investigador nos momentos críticos, com especial destaque para as suas qualidades humanas ou científicas.

À Prof.^a Maria Major é devida uma enorme gratidão por ter acreditado no projeto e na vontade de um investigador “desconhecido”, oriundo de outra escola, e de outra zona do país. Foram preciosas as suas orientações, e a forma competente e solidária como ajudou a ultrapassar as adversidades, à medida que estas iam surgindo. Sem o seu apoio e sugestões, este trabalho não teria sido realizado.

À AR, por me terem aberto as portas, e em especial aqueles que tive a felicidade de poder entrevistar, designadamente pelo seu tempo e disponibilidade (e dados cedidos), sem os quais não poderia ter sido realizada a pesquisa.

A todos aqueles que estiveram solidários com esta caminhada, e que foram privados muitas vezes da minha companhia, nomeadamente amigos e familiares. Obrigado a todos e queiram desculpar-me pela minha ausência.

Aos meus pais pela educação, ensinamentos e valores que me transmitiram. A determinação e esforço que emprego em todos os meus projetos pessoais e profissionais, foram-me inicialmente transmitidos e cultivados por eles.

À minha esposa e ao meu filho. A eles reconheço uma especial dívida de gratidão e reconhecimento, que sentidamente resumo nas singelas palavras: Obrigado Lurdes e Rodrigo.

José António M. C. Santos

Paços de Ferreira, Novembro de 2012

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ACC	Amorim Cork Composites
AR	Amorim Revestimentos
BSC	<i>Balanced ScoreCard</i>
CA	Corticeira Amorim
CG	Contabilidade de Gestão/ Controlo de Gestão
COI	Contrato de Objetivos Individual
NIE	New Institutional Economics
NIS	New Institutional Sociology
OIE	Old Institutional Economics
POA	Plano de Objetivos e Ações
SCG	Sistema de Controlo de Gestão
SGD	Sistema de Gestão do Desempenho
SGP	Sistema de Gestão da <i>Performance</i>
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais
SI	Sistema de Informação
UN	Unidade de Negócio

ÍNDICE GERAL

RESUMO.....	iv
RESUMEN.....	v
ABSTRACT.....	vi
DEDICATÓRIA	vii
AGRADECIMENTOS	viii
LISTA DE ABREVIATURAS.....	ix
ÍNDICE DE FIGURAS	xiii
ÍNDICE DE TABELAS.....	xiii
Capítulo I – Introdução.....	1
1.1. Âmbito do estudo e a relevância do tópico de investigação	1
1.2. Objetivos da dissertação.....	2
1.2.1. Objetivo Central	2
1.2.2. Objetivos específicos.....	3
1.3. Questões de Investigação.....	3
1.4. Estrutura da Dissertação.....	3
Capítulo II – Revisão da Literatura	6
2.1. Âmbito da Contabilidade de Gestão	6
2.2. Literatura sobre a mudança na Contabilidade de Gestão em Portugal.....	6
2.3. A Evolução da Contabilidade de Gestão	7
2.4. Crescente interesse pela investigação sobre a mudança em CG	9
2.5. A Teoria Institucional	10
2.5.1. Old Institutional Economics (OIE).....	11
2.5.2. New Institutional Sociology (NIS)	11
2.5.3. New Institutional Economics (NIE)	12
2.6. O Modelo de Burns e Scapens (2000).....	12
2.6.1. Caracterização do modelo	12
2.6.2. Extensões e limitações do modelo	15
2.7. A Mudança na Contabilidade de Gestão	16
2.7.1. Mudança e Estabilidade.....	19
2.7.2. Resistência à mudança.....	19
2.7.2.1. Exemplos de Estudos onde ocorreu Resistência à Mudança	20
2.7.2.2. Exemplos de Estudos onde não ocorreu Resistência à Mudança.....	23
Capítulo III – Metodologia e Métodos de Investigação	26
3.1. Introdução	26
3.2. Metodologia de Investigação.....	26
3.3. Método de Investigação – Estudo de Caso	26
3.4. Questões de Investigação.....	30
Capítulo IV – Estudo Empírico.....	33

4.1.	Apresentação da Unidade de Estudo e Análise dos “ <i>findings</i> ”	33
4.2.	Descrição dos Sistemas de Contabilidade de Gestão utilizados	35
4.2.1.	A adoção do <i>Balanced ScoreCard</i> em 2003.....	35
4.2.2.	A adoção dos “ <i>drivers</i> ” em 2009	38
4.2.2.1.	Nível de utilização da metodologia “ <i>drivers</i> ”.....	41
4.2.2.2.	Tipos de relatórios apresentados aos gestores	42
4.2.2.3.	Tipo de Sistemas de Informação utilizados na Amorim Revestimentos	43
4.2.2.4.	Pontos fortes e pontos fracos resultantes do uso de “ <i>drivers</i> ”	43
4.2.2.5.	Grau de satisfação relativamente ao uso de “ <i>drivers</i> ”	44
4.3.	Análise dos “ <i>findings</i> ” à luz do modelo de Burns e Scapens (2000)	45
4.3.1.	Aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000)	45
4.3.2.	A mudança da CG da AR segundo o modelo de Burns e Scapens (2000)	48
4.3.3.	Fatores que contribuíram para o ‘sucesso’ da adoção dos “ <i>drivers</i> ”	56
Capítulo V –	Conclusões.....	61
5.1.	Síntese global da Dissertação.....	61
5.2.	Contributos teórico-práticos da investigação	62
5.2.1.	Contributos teóricos.....	62
5.2.2.	Contributos Práticos.....	63
5.3.	Limitações da Investigação.....	64
5.4.	Sugestões para Investigação Futura	65
REFERÊNCIAS	68

ANEXOS

I	Carta de Apresentação.....	76
II	Guião da Entrevista da 1ª Fase.....	77
III	Guião da Entrevista da 2ª Fase	78
IV	Guião da Entrevista da 3ª Fase	81
V	Organograma da AR de Julho-2010.....	83

INDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 – Modelo de Burns e Scapens (2000).....	13
Figura 4.1 – Organograma da Amorim, SGPS... ..	33
Figura 4.2 – Organograma da Amorim Revestimentos, SA	34

INDICE DE TABELAS

Tabela 3.1 – Tabela resumo das entrevistas.....	29
---	----

Capítulo I – Introdução

1.1. Âmbito do estudo e a relevância do tópico de investigação

O presente trabalho de investigação tem como âmbito a análise do fenómeno de mudança nas práticas de Contabilidade de Gestão/ Controlo de Gestão (CG)¹ em Portugal. Mais especificamente, pretende-se determinar os principais fatores que estão na origem dessa mudança, na sua resistência e o seu grau de intensidade e natureza. Tendo como referência um estudo de caso realizado numa organização portuguesa de referência no sector da cortiça (AR), serão analisadas as mudanças ocorridas ao nível das práticas de CG desta empresa, ao longo dos últimos anos.

As interpretações sobre a mudança e o processo de mudança têm merecido um respeitável esforço de pesquisa na área da CG. Porém, a comunidade académica continua a lamentar que a literatura sobre esse tema seja amplamente fragmentada e pouco fundamentada (Huy, 2001; Lukka, 2007).

Huy (2001) considera que existem muitas dúvidas sobre o rigor académico da produção de pesquisa sobre a mudança, alertando para a necessidade de serem conduzidas pesquisas capazes de observar os processos de mudança a partir da perspectiva dos gestores, e que originem conhecimento que permita uma evolução articulada da teoria e prática. Como este autor refere (*ibid*, p. 79) a "...mudança em larga escala envolve uma alteração significativa de diversos elementos organizacionais, como estruturas formais, sistemas de trabalho e relacionamentos sociais". Também Lukka (2007) é da opinião que na implementação de mudanças desta grandeza, é preciso identificar e lidar de forma adequada com as resistências internas da organização que surjam no decorrer desse processo. Considera que existe uma literatura extensiva e crescente sobre os processos de mudança e as resistências encontradas, e sobre os fatores que promovem a mudança em CG, ainda que esta se encontre pouco sistematizada.

Deste modo, esta investigação procura desenvolver um estudo que aborde as principais resistências que envolvem um processo de mudança, tendo como ponto de referência os elementos de resistência apontados por Burns e Scapens (2000).

O conceito de mudança nos sistemas de Controlo de Gestão (SCG) tem sido estudado a partir de perspectivas funcionalistas, comportamentais, interpretativas e críticas. De acordo com Berry *et al.* (2009), a pesquisa de Burns e Scapens tem sido particularmente influenciada pelas teorias interpretativistas, em particular pela teoria OIE.

¹ Embora a Contabilidade de Gestão não seja o mesmo que Controlo de Gestão, por uma questão de simplificação, ao longo da presente Dissertação os dois termos são usados indiscriminadamente.

O modelo de Burns e Scapens (2000) foi desenvolvido para dar realce intra-organizacional aos processos de mudança. Na base do seu modelo houve a intenção de sanar algumas críticas resultantes das primeiras pesquisas da *New Institutional Sociology* (NIS), segundo as quais os processos de mudança eram descritos como sendo de natureza convergente com as pressões do meio envolvente (DiMaggio e Powell, 1983, 1991). Tal significa que segundo esta teoria, os atores organizacionais se iam tornando voluntariamente isomórficos ao meio que os envolvia, ou que o meio envolvente os moldava de forma involuntária, com pouca resistência à mudança.

De acordo com vários autores, dos quais se realçam Nor-Aziah e Scapens (2007), o modelo de Burns e Scapens (2000) permite analisar como os SCG se desenvolvem ao longo do tempo, bem como explorar as causas da existência de resistência à mudança. Observam, ainda, estes autores, que o modelo de Burns e Scapens (2000), permite estudar a interação entre os atores organizacionais próximos da função de CG e outros agentes de mudança dentro e fora das organizações, os diferentes tipos de mudança, o relacionamento entre confiança e controlo, e ainda a relação subtil entre regras e rotinas.

Considerando este modelo, esta investigação pretende observar, analisar e reportar através do uso de métodos de investigação de natureza qualitativa, as práticas de CG adotadas na AR, bem como os fatores que estiveram na origem da (quase) inexistência de resistência à mudança.

1.2. Objetivos da dissertação

O presente estudo tem como objetivo contribuir para uma melhor compreensão acerca da importância que a CG tem vindo a assumir no seio da AR, e investigar a mudança ocorrida nas suas práticas ao longo dos últimos anos. Procura-se, também, perceber sob o ponto de vista teórico e prático, a natureza dessa mudança, os fatores que estiveram na sua origem, tal como as implicações que daí resultaram.

Em termos teóricos pretende-se contribuir para alargar o nível de conhecimento acerca da mudança nas práticas de CG em Portugal e identificar as determinantes que estão na origem da adoção de novas práticas nas organizações, sendo para tal conduzido um estudo de caso numa empresa específica.

1.2.1. Objetivo Central

O objetivo central deste trabalho é compreender e descrever a evolução dos SCG numa empresa específica portuguesa que tem sido sujeita a mudança nos últimos anos. Pretende-se investigar os principais fatores envolvidos em todo o processo de mudança e como tem sido feita a adaptação às novas técnicas de CG na AR.

1.2.2. Objetivos específicos

Os objetivos específicos propostos são:

- a) Descrever o SCG utilizado na última década por uma organização portuguesa que é líder mundial no sector dos revestimentos;
- b) Investigar as alterações operadas ao nível do SCG da AR, processo de implementação e as resistências verificadas;
- c) Analisar o processo de mudança da AR à luz do modelo de Burns e Scapens (2000) com vista a testá-lo.

1.3. Questões de Investigação

Após uma revisão bibliográfica, e através da realização de um estudo de caso na AR, pretende-se encontrar resposta para as seguintes questões de investigação:

Q 1 – Quais as mudanças ocorridas nos SCG da AR nos últimos anos?

Q 2 – Existiram dificuldades, resistências e problemas resultantes da adoção de um novo sistema?

Q 3 – É o modelo de Burns e Scapens (2000) capaz de explicar o processo de mudança ocorrido?

1.4. Estrutura da Dissertação

Para além do capítulo de introdução que aqui se apresenta, a dissertação contém mais quatro capítulos.

No capítulo II é realizada a revisão da literatura. Primeiramente faz-se uma breve apresentação da evolução da CG, sendo depois abordado o tema da mudança onde se dá grande realce ao Modelo de Burns e Scapens (2000), que serviu de suporte teórico à elaboração desta dissertação.

No capítulo III são apresentadas e justificadas as opções metodológicas seguidas na elaboração da presente investigação.

No capítulo IV é feita a exposição do estudo de caso. É caracterizada a organização escolhida e apresentada a evolução do seu SCG. De seguida apresentam-se os principais resultados do estudo tendo por base o modelo desenvolvido por Burns e Scapens (2000).

Finalmente, no capítulo V apresentam-se as conclusões, sendo apresentados os principais resultados do estudo, enquadrados pelas questões de investigação colocadas, bem como as contribuições e limitações do trabalho conduzido.

Capítulo II – Revisão da Literatura

2.1. Âmbito da Contabilidade de Gestão

Anthony (1965) conceptualizou o CG como sendo o processo de assegurar que todos os recursos sejam obtidos e usados de forma efetiva e eficiente, com vista a atingir os objetivos da organização.

De acordo com Otley (1999), o CG deve ter como objetivo obter e processar a informação para além da sua natureza contabilística, sendo que na sua opinião é necessário que estes sistemas sejam capazes de alertar para a relevância dos problemas comportamentais e da gestão motivacional.

Mais tarde, Anthony e Govindarajan (2004) definiram o CG como sendo o processo através do qual os líderes de todos os níveis hierárquicos asseguram que os seus subordinados implementam as estratégias definidas.

2.2. Literatura sobre a mudança na Contabilidade de Gestão em Portugal

A literatura sobre a mudança na CG em Portugal é reduzida, havendo porém indícios de que a situação começa a evoluir positivamente.

Com o objetivo de descrever as práticas das organizações, e para que fins é utilizada a informação contabilística, o estudo realizado por Martins (2001) debruçou-se principalmente sobre:

a) Descrição do tipo de aplicações de *software* utilizadas pelas organizações; b) Identificação dos produtores de informação (interna); e c) Análise dos usos dados à informação contabilística.

Numa amostra constituída por 147 pequenas e médias empresas, maioritariamente industriais, o estudo mostrou, ainda, que os inquiridos colocaram em terceiro lugar o uso da informação para fins de CG, liderado pelas funções de prestar contas ao fisco e de prestar contas aos sócios (com valores muito próximos). Uma vez que da amostra do estudo não faziam parte as grandes empresas e ter sido aplicado, apenas, a organizações do norte do país, estes resultados poderão não ser representativos da realidade nacional.

Num estudo que incidiu sobre a indústria transformadora, Alves (2003) concluiu que em Portugal a maioria das organizações utiliza o custeio padrão e que as técnicas de CG mais utilizadas são as tradicionais, salientando-se o orçamento, o quadro de indicadores financeiros e a determinação de resultados esperados.

Ferreira (2002) confirmou através da realização do seu estudo às grandes empresas portuguesas não financeiras, que a maioria das organizações utiliza técnicas tradicionais nos sistemas de controlo e de contabilidade de gestão, e que a técnica contemporânea mais utilizada é o

“orçamento baseado nas atividades”. Relativamente à indústria transformadora, Alves (2003) destaca que a técnica contemporânea mais utilizada é o “*benchmarking*”.

Num estudo realizado com o intuito de compreender a natureza, causas e implicações de alterações verificadas ao nível do CG das empresas portuguesas, na última década, e comparando também as práticas de CG utilizadas no Reino Unido e em Portugal, Vicente (2007) e Vicente *et al.* (2011) concluíram que em Portugal a mudança foi qualificada de substancial, uma vez que poucas empresas indicaram não terem sofrido alterações ao nível do seu CG, e que a mudança se verificou sobretudo ao nível da utilização de novos *softwares* informáticos de gestão, da reestruturação de informação de gestão já existente e da introdução de novas técnicas de gestão. Foram considerados como os maiores impulsionadores da mudança, fatores associados ao mercado envolvente da empresa e à crescente necessidade de informação de gestão para fazer face a alterações internas, e a preocupações de gestão das organizações.

Quanto à dificuldade de ocorrência de processos de mudança, o estudo concluiu que entre os fatores mais importantes, se salientavam os custos elevados de novos *softwares* de contabilidade, as incompatibilidades e satisfação geral com as práticas e/ou SCG existentes, a preocupação relativamente à mudança no geral e o conservadorismo da gestão de topo.

No que diz respeito aos fatores inibidores da mudança, as principais causas de resistência identificadas foram a cultura empresarial conservadora e a adaptação a novas tecnologias.

Relativamente a novas técnicas de CG, Vicente (2007) e Vicente *et al.* (2011) concluíram que, na última década, a contabilidade de gestão estratégica e o *Activity-Based Costing* (ABC) foram as mais adotadas, justificando a sua utilização, o facto de muitas empresas se encontrarem em processos de certificação da qualidade.

Segundo estes autores, e em conformidade com o defendido por alguns investigadores (e.g., Burns *et al.*, 2003), a mudança em CG é um processo complexo e multidimensional, que requer planeamento e cuidada implementação e adequado controlo, e que se torna essencial que os profissionais de CG adquiram conhecimento teórico e prático adequado, de forma a adaptarem-se à mudança inevitável no contexto organizacional e à adoção de novas tecnologias. Além disso, esses profissionais necessitam de compreender as complexidades do negócio, e de possuir as necessárias capacidades de interagir com as pessoas de todas as partes da organização.

2.3. A Evolução da Contabilidade de Gestão

Segundo Johnson e Kaplan (1987), o período compreendido entre 1920 e 1980, caracterizou-se pela subserviência da CG em relação à Contabilidade Financeira. As razões que permitiram à Contabilidade Financeira assumir um papel de maior importância, foram segundo Johnson e Kaplan (*ibid*), o dinamismo que se vivia no mercado de capitais nos Estados Unidos América a partir de 1925, e a necessidade das empresas comunicarem aos diversos *stakeholders* a sua situação económico-financeira através da preparação de relatórios externos. Além destas razões,

a existência de elevados custos na recolha de dados e na produção de informação para os gestores, associado ao investimento em sistemas independentes de CG, foram também apontadas como aspetos que levaram à estagnação da CG em relação à Contabilidade Financeira.

Johnson e Kaplan (1987) explicam de forma detalhada como o crescimento económico verificado a seguir à década de 1920 deu origem a uma enorme diversidade de produtos e a um aumento da complexidade dos processos industriais e como a CG foi afetada em consequência de tal desenvolvimento. Os problemas colocados à CG em resultado deste novo ambiente de negócios foram descritos por estes autores como: a produção de informação não atempada; custos distorcidos de produtos e incapacidade para fornecer informações relevantes relativas à *performance* da organização. Outras conclusões do estudo, foram que comparativamente às alterações ocorridas no meio envolvente das organizações, nomeadamente, à evolução das tecnologias de informação, mudança nas estruturas organizacionais, novas práticas de gestão e globalização e aumento de competitividade dos mercados, as alterações ao nível de CG tinham sido pouco significativas.

As conclusões do livro “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*” são coerentes com as conclusões de alguns investigadores (e.g., Bjoornenak e Olson, 1999; Scapens, 1990), nomeadamente na comparação feita entre as alterações verificadas ao nível das práticas de CG, em relação ao conjunto de evoluções ocorridas no meio envolvente das organizações, e segundo os quais, as primeiras se têm dado a um ritmo mais lento.

De acordo com Sulaiman e Mitchell (2005), a mudança em contabilidade é tradicionalmente conotada como conservadora, e tende a ser lenta e limitada, em vez de radical e frequente.

Segundo Johnson e Kaplan (1987), as práticas de CG ao dispor nos anos 80 (tais como, orçamentos flexíveis, custos padrões, previsões de vendas, cálculo do custo de mão-de-obra, matérias primas e gastos gerais de fabrico, preços de transferência e indicadores de desempenho departamental), tinham sido já desenvolvidas no início do século XX e não acompanharam as alterações vividas ao nível dos avanços tecnológicos, e exigências colocadas pela nova envolvente de negócios. Consequentemente, a CG tinha perdido a sua relevância, pois tinha deixado de conseguir dar resposta às necessidades de informação dos gestores nos anos 80. Deste modo, os autores alertaram a comunidade científica para a necessidade dos gestores terem ao seu dispor um sistema de informação (SI) mais relevante e de maior utilidade.

A perda de relevância por parte da CG em relação à Contabilidade Financeira, levou a que alguns investigadores iniciassem estudos de caso em organizações inovadoras, com vista à promoção das novas e avançadas técnicas de CG. Do conjunto dessas técnicas, fazem parte: ABC; BSC; Contabilidade de Gestão Estratégica e *Economic Value Added* (EVA)®, etc.

Segundo Sulaiman e Mitchell (2005), desde a década de 1990 que vem sendo sugerida a adoção destas novas práticas, tendo vindo a ser, os respetivos processos de implementação, objeto de inúmeros estudos.

As alterações tecnológicas verificadas ao nível dos sistemas de informação, por Johnson e Kaplan (1987), estão principalmente relacionadas com o aumento da capacidade dos computadores, bem como a sua proliferação. Tal evolução resultou numa significativa alteração no âmbito do trabalho e na forma como a informação passou a ser partilhada dentro das organizações.

Conforme verificou Scapens *et al.* (1998), principalmente nas grandes empresas e mais recentemente, também nas médias empresas, assiste-se cada vez mais ao recurso a *Enterprise Resource Planning Systems*². A implementação destes sistemas de controlo ao nível operacional e financeiro tem merecido cada vez mais a atenção por parte dos profissionais e académicos.

De acordo com Atkinson *et al.* (1997), a CG tem sofrido grandes mudanças, em resposta aos inúmeros desafios que lhe têm sido colocados, uma vez que as necessidades de informação hoje, são diferentes das necessidades de há décadas atrás. Segundo os autores, a CG focaliza a sua atenção na informação acerca dos custos incorridos e sobre a criação de valor através das atividades e processos das organizações. Para estes autores a globalização e o aumento de competitividade dos mercados a que se vem assistindo nos últimos anos está relacionada com a liberalização e crescente volatilidade dos mercados. Esta nova realidade tem ao longo dos anos obrigado as organizações a adaptarem-se e focalizar a sua atenção nas necessidades cada vez mais exigentes dos seus clientes. De forma a poder responder rapidamente às constantes alterações, os SCG tiveram necessidade de sofrer adaptações de modo a poderem acompanhar a tendência dos mercados.

Segundo Burns e Vaivio (2001), as novas e “avançadas técnicas de CG”, apresentam-se como sendo mais indicadas para fundamentar as decisões dos gestores presentes nos competitivos mercados globais.

Scapens *et al.* (2003), num estudo realizado no Reino Unido, com o intuito de perceber quais as resistências que poderão surgir aquando da implementação de novas práticas e SCG, concluíram que as práticas de CG se encontram em transformação, já que se assiste a uma mudança na forma como as técnicas tradicionais são usadas. O estudo incidiu sobre o período de 1995 a 2000, e constatou que poucas eram as organizações onde não tivessem sido operadas alterações ao nível da CG. Além disso, o estudo concluiu que as organizações estavam mais orientadas para o negócio.

2.4. Crescente interesse pela investigação sobre a mudança em CG

Desde os anos 80 tem-se assistido a um crescente interesse na investigação da mudança em CG (e.g., Burns e Scapens, 2000; Busco *et al.*, 2006; Ribeiro e Scapens, 2006; Siti-Nahiba e Scapens,

² Sistemas de planeamento dos recursos.

2005). De acordo com Burns e Scapens (2000) o foco principal dessas investigações é perceber se a CG tem ou não mudado, ou se deveria mudar.

A maioria dos estudos empíricos desenvolvidos à luz da teoria institucional tem analisado mudanças ‘bem-sucedidas’ nessa área; por outras palavras, têm sido investigados casos diversos em que as alterações nas práticas de CG decorreram com ‘sucesso’ e com reduzida resistência. Contudo, existem também algumas investigações que descrevem tentativas de implementação de sistemas ou técnicas de CG, que resultaram em processos de mudança ‘mal sucedidos’ (e.g., Burns, 2000; Burns *et al.*, 2003).

O processo de mudança intra-organizacional é um conceito que engloba todos os acontecimentos relacionados com a mudança nas práticas de gestão das organizações. Sulaiman e Mitchell (2005) referem que o conceito de mudança é muito ilusório e pode manifestar-se de diversas formas tais como: desenvolvimento e retrocesso, adaptação, inovação, substituição e reorganização.

Sendo regra geral complexos e imprevisíveis, os processos de mudança podem ser intencionais ou não intencionais, evolucionários ou radicais, sistemáticos ou não sistemáticos, progressivos ou regressivos. Vaivio (1999) considera que os processos de mudança podem envolver, simultaneamente, algumas das características apresentadas anteriormente.

Possuindo várias dimensões, a mudança em contabilidade pode ser estudada tendo em consideração as suas origens, o seu contexto interno ou externo, os seus participantes, a sua natureza técnica, ou as suas consequências.

O estudo da mudança em CG no contexto onde a mesma ocorre tem merecido grande parte da atenção dos estudos mais recentemente desenvolvidos. Deste modo, os estudos que têm por base a teoria institucional têm-se tornado mais usuais, dando deste modo resposta à necessidade de considerar o contexto em que os processos de mudança ocorrem. Burns e Scapens (2000) destacam no âmbito da mudança em CG, três correntes da teoria institucional que são frequentemente utilizadas, sendo elas: - *New Institutional Economics* (NIE), NIS e OIE.

O modelo de Burns e Scapens (2000) recorre à OIE, focando-se apenas na mudança interna das práticas de CG. Em resultado deste seu enfoque, este modelo dá especial ênfase a aspetos de resistência, e tem-se revelado de grande utilidade nos estudos de processos longitudinais de mudança em organizações diversas (e.g., Burns *et al.*, 2003; Busco *et al.*, 2006; Lukka, 2007; Nor-Aziah e Scapens, 2007).

2.5. A Teoria Institucional

Na elaboração do presente estudo, o investigador optou por utilizar a OIE e o modelo de Burns e Scapens (2000) para suportar a condução do estudo de caso conduzido na AR.

Na base desta opção, reside a expectativa de que o OIE, dadas as suas características de focalização no estudo da mudança intra-organizacional, permita compreender a dinâmica interna existente na AR relativamente aos seus SCG implementados.

De forma genérica, será apresentado de seguida as principais características das três principais abordagens teóricas que integram a teoria institucional, bem como o modelo de Burns e Scapens.

2.5.1. Old Institutional Economics (OIE)

Os principais conceitos subjacentes à OIE são as regras, os hábitos e as instituições, sendo as últimas consideradas fatores de resistência à mudança. No âmbito desta teoria, o foco de investigação que tem merecido um maior desenvolvimento é o estudo dos processos de mudança intra-organizacional (e.g., Burns e Scapens, 2000; Burns e Baldvinsdottir, 2005; Busco *et al.*, 2006; Ribeiro e Scapens, 2006; Siti-Nahiba e Scapens, 2005; Yazdifar *et al.*, 2008).

A OIE é adotada como perspetiva teórica para análise dos processos de mudança em CG de forma mais generalizada desde o início da década de 90 (Burns, 2000). Os autores Moll *et al.* (2006) consideram que as investigações desenvolvidas à luz desta perspetiva teórica tratam do estudo de *como* e *porquê* determinados comportamentos ou estruturas emergem, mudam ou se mantêm ao longo dos tempos. Um dos seus principais contributos é considerar o processo de mudança das práticas de CG como um processo evolucionário e dependente das instituições atuais.

A OIE rejeita pressupostos de racionalidade individual e individualismo metodológico na análise do desenvolvimento e mudança dos sistemas sociais. Ao contrário, assume que os agentes económicos atuam num contexto social no qual as normas e os valores partilhados moldam os comportamentos individuais. A OIE defende ainda o holismo metodológico: organizações e agentes existem em contextos complexos, cuja consideração global (e não apenas parcial e simplificada) deve estar envolvida na análise (Major e Ribeiro, 2008, pp. 41-42).

2.5.2. New Institutional Sociology (NIS)

A NIS focaliza a sua atenção nas instituições externas (que representam os procedimentos, regras, mitos e/ ou normas externas que prevalecem na sociedade), capazes de influenciar as organizações. Conforme defendido por Moll *et al.* (2006), a adoção das práticas de CG nas organizações, está normalmente relacionada com a adoção de comportamentos percecionados como sendo os '*certos*' pela sociedade.

Este ramo da teoria institucional rejeita os pressupostos da racionalidade dos atores organizacionais e dos critérios racionais ou técnicos na procura da redução de custos ou aumento da eficiência (e.g., Major e Ribeiro, 2008; Moll *et al.*, 2006). De acordo com a NIS, a mudança das práticas de CG, nem sempre está relacionada com questões económicas, mas sim com pressões externas do meio envolvente em que as organizações operam, e a procura de legitimidade junto dos diversos *stakeholders*.

Conforme mencionado por Scapens (2006), inicialmente a NIS foi utilizada, essencialmente, para a investigação da mudança em CG, em organizações sem fins lucrativos. Porém, nalguns estudos já realizados sobre a mudança em CG nas organizações com fins lucrativos, a NIS já deu provas da sua aplicabilidade (e.g., Hopper e Major, 2007; Ribeiro e Scapens, 2006; Siti-Nahiba e Scapens, 2005).

2.5.3. New Institutional Economics (NIE)

A NIE considera pressupostos de racionalidade económica na governação das organizações. Segundo Scapens (2006), a estrutura e o modelo de gestão das organizações é influenciado pelas pressões externas de natureza económica.

Para os investigadores que defendem esta perspetiva, os atores organizacionais são considerados racionais e autónomos, e o seu comportamento além de racional, está focalizado na procura do aumento da eficiência e na otimização dos recursos.

De acordo com Moll *et al.* (2006), para a NIE as instituições são compostas por regras e normas de comportamento, e a sua existência só prevalece, quando os benefícios gerados ultrapassam os custos incorridos para sua criação e evolução.

A NIE focaliza-se apenas *no que se faz agora*, ou seja, no resultado final, ignorando o processo de mudança e a sua dinâmica. Deste modo, o *como* e o *porquê* das coisas serem feitas de determinada forma são ignorados.

Nunca considerando as pressões internas, a NIE é considerada uma teoria alternativa à OIE e à NIS na análise do processo de mudança em CG.

2.6. O Modelo de Burns e Scapens (2000)

2.6.1. Caracterização do modelo

O modelo de Burns e Scapens (2000) tem como objetivo explicar a mudança intra-organizacional através da utilização de quatro conceitos: ações; regras; rotinas e instituições. Segundo Burns e Scapens, as regras são entendidas como procedimentos formais com a capacidade de dar coerência às ações e que podem tomar a forma escrita ou não. Sendo escritas, as regras são consideradas práticas cuja conduta pode ser consultada em manuais ou mapas, minimizando deste modo a probabilidade de acontecerem erros (uma vez que diminuem as dificuldades aos utilizadores). Por sua vez, as rotinas são definidas por Burns e Scapens como padrões de pensamento e de ações que se reproduzem de modo contínuo e inquestionável. Representam normalmente formas de pensar e de agir de um grupo de indivíduos, cujos comportamentos

incorrem num processo cumulativo de transformação. Normalmente, não estão associadas ao contexto onde tiveram origem.

Enquanto as regras são de modo geral alteradas de forma descontínua, as rotinas têm a capacidade de se alterarem de modo contínuo.

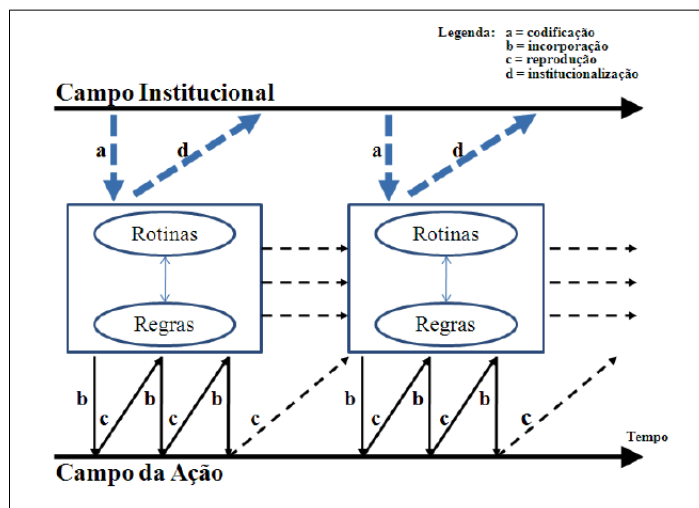
De acordo com os autores, as instituições correspondem a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceites no seio da organização de forma inquestionável, podendo ter duas origens diferentes: (i) têm a sua génese na evolução de uma rotina; ou (ii) resultar da produção e reprodução de hábitos resultante de interação entre grupos ou individuais.

O modelo de Burns e Scapens (2000) defende que existe uma relação entre as ações e as instituições e realça o papel das rotinas e das regras na mudança intra-organizacional. Deste modo, os autores afirmam que a relação entre regras e rotinas se caracteriza pela reprodução de várias ações, o que pode conduzir à evolução de regra para rotina, ou vice-versa. Por si só, as rotinas podem dar lugar a instituições, ou seja, assumirem-se como procedimentos inquestionáveis.

Além disso, os autores defendem também que existe uma relação entre a ação e a instituição, sendo a ação definida como um conjunto de atividades e a instituição definida como o resultado dos comportamentos dos indivíduos em relação a essas atividades.

No âmbito da CG, as regras englobam dentro das organizações, os sistemas normalizados de CG, e por sua vez as rotinas abrangem as práticas de CG em vigor.

Figura 2.1 – Modelo de Burns e Scapens (2000)



Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000, p. 9)

A figura 2.1 representa o modelo de Burns e Scapens (2000), o qual é constituído por três partes: (1) a parte superior indica a evolução da instituição ao longo do tempo; (2) a parte intermédia mostra a relação entre as regras e as rotinas, e apresenta-se também como um elo de ligação entre as instituições e as ações; e (3) a parte inferior apresenta a evolução temporal das ações.

Segundo Burns e Scapens (2000), o modelo é constituído por um conjunto de quatro processos (designados por, a, b, c e d) os quais são descritos seguidamente.

As instituições influenciam a ação num momento temporal específico – efeito sincrónico, o que explica a representação vertical das setas a e b.

Por outro lado, as ações dos atores organizacionais envolvidos no processo de mudança através da criação de rotinas e regras produzem instituições ao longo do tempo – efeito diacrónico, representado através das setas c e d.

O processo ‘a’ caracteriza-se pela incorporação dos princípios institucionais nas regras e rotinas. Assim sendo, as rotinas existentes irão incorporar os princípios institucionais vigentes, o que dará origem à formulação de novas regras que por sua vez levará à formulação e reformulação das rotinas. O processo de incorporação é baseado nos princípios institucionais que transferem aos atores organizacionais assunções acerca dos significados, valores e poder.

O processo ‘b’ envolve os atores organizacionais que materializam em ações os princípios institucionais nos quais assentam as regras e rotinas. Este processo de incorporação dos princípios institucionais pode envolver uma escolha consciente, mas contudo, (mesmo requerendo conhecimentos técnicos), normalmente, acontece pela observação reflexiva e pela aplicação do conhecimento tácito de como devem ser feitas as coisas. A resistência pode acontecer quando os atores organizacionais têm poderes suficientes no desenvolvimento deste processo, ou quando as regras e rotinas questionam os significados e valores existentes. Contudo, na falta de mudanças externas (como por exemplo: evolução tecnológica ou crises provocadas por mudanças na administração), não é muito provável que a ordem existente seja questionada, tornando assim as rotinas, ainda, mais resistentes a mudança.

O processo ‘c’ caracteriza-se pela reprodução de rotinas que podem levar a uma mudança. Essa pode ser consciente nos casos em que os indivíduos têm capacidade para agrupar os recursos e a fundamentação lógica suficientes para questionarem coletivamente as regras e rotinas existentes, bem como para provocarem que a prática de gestão evolua para rotina; ou inconsciente, também designada por não intencional, quando as regras e rotinas não são suficientemente entendidas e/ou aceites pelos atores organizacionais, ou quando não existem sistemas para monitorizar a execução das rotinas.

O processo ‘d’ demonstra a institucionalização das regras e rotinas que foram anteriormente reproduzidas pelo comportamento individual dos atores organizacionais. Este processo compreende a separação dos seus padrões de comportamento relativamente aos seus factos históricos particulares de modo a propiciar que as regras e rotinas obtenham qualidades normativas e factuais. Assim sendo, o relacionamento entre os interesses dos diferentes atores e as regras e rotinas fica mais debilitado, levando a que as mesmas tomem a forma pelas quais as

coisas “são como são” enquanto instituições. Com este processo, as instituições serão codificadas em regras e rotinas em curso, modelando novas regras.

De acordo com Johansson e Siverbo (2009), uma instituição, tal como uma rotina, é um conceito analítico (ambos estão relacionados com um conceito mais abrangente da cultura organizacional) que contribui para o entendimento da estabilidade e mudança em CG. As instituições proporcionam a continuidade, e simultaneamente, a continuidade fortalece as instituições.

De acordo com Burns e Scapens (2000), as próprias rotinas podem ser institucionalizadas. Isso acontece, quando as rotinas tornam os pressupostos inquestionáveis e tidos como certo de comportamento, desassociados das suas origens históricas particulares. Segundo os autores, as instituições são assumidas e tidas como certas (*taken-for-granted*). Quanto mais ampla e profundamente for aceite a instituição, mais provável será a sua influência na ação e na sua resistência à mudança.

Porém, Scapens (2006) acrescenta que embora as instituições estejam dissociadas dos seus antecedentes históricos, esta dissociação não significa que a história não tenha importância, uma vez que se revela muito importante no entendimento do comportamento atual. O autor refere que é bastante provável que a mudança seja evolucionária e *path dependence*, ou seja, que esteja ligada ao passado.

2.6.2. Extensões e limitações do modelo

Na maior parte dos estudos que adotam o modelo de Burns e Scapens não tem sido claro como é que a mudança institucional ocorre, tendo estes estudos sido mais eficazes em explicar de que forma a mudança evolui ao longo do tempo e menos capazes em explicar *quando, como e porquê* a mudança de SCG se inicia (Robalo, 2008, p. 293).

De acordo com alguns autores (e.g., Burns, 2000; Busco *et al.*, 2006; Ribeiro e Scapens, 2006; Scapens, 2006) existem elementos como a *confiança*, as *políticas* e o *poder* que são considerados fatores capazes de influenciar (promovendo ou constringendo) o processo de mudança nas práticas de CG. A investigação destes elementos complementa o enquadramento teórico do modelo de Burns e Scapens (2000), possibilitando um entendimento mais abrangente do processo de mudança das práticas de CG.

Embora o modelo de Burns e Scapens (2000) admita a existência de influências externas (que têm sido objeto de vários estudos por parte de investigadores que adotam a corrente NIS, veja-se Dillard *et al.*, 2004 a este respeito), a sua análise está focalizada ao nível intra-organizacional.

O estudo desenvolvido por Ribeiro e Scapens (2006) reconheceu a importância das instituições externas à organização: neste trabalho, os autores defendem que os processos de mudança em CG poderão ser melhor compreendidos se as teorias OIE e NIS forem consideradas em conjunto,

ou seja, se for considerada a complementaridade entre as influências institucionais internas e externas. Esta vantagem manifesta-se quer na análise dos processos que levam à adoção de novos SCG, quer na análise dos processos seguintes, relativos à sua utilização e manutenção. Além de considerar os aspetos dos circuitos de *poder*, o estudo de Ribeiro e Scapens (*ibid*) considera também a *confiança* ('*trust*'), como um fator importante para a compreensão do grau de 'sucesso' do processo de institucionalização.

A *confiança* é também considerada por outros autores (e.g., Johansson e Baldvinsdottir, 2003; Busco *et al.*, 2006) como importante na análise dos processos de mudança em CG.

O estudo de Busco *et al.* (2006), apresentado de forma genérica no próximo ponto, conclui que um dos fatores que levaram os atores organizacionais à conformidade com a mudança foi: a construção de *confiança* entre os profissionais da área financeira e os restantes; e a construção de um SCG como sendo um objeto de confiança socialmente construído.

2.7. A Mudança na Contabilidade de Gestão

Tendo sido anteriormente apresentados os fatores que estiveram na origem da mudança na CG, de seguida será feita uma análise mais detalhada ao processo de mudança (e de resistência à mudança) intra-organizacional.

Em grande parte das vezes, a mudança intra-organizacional surge como um esforço de tentar suprir uma necessidade, tal como por exemplo, uma nova tecnologia ou uma nova metodologia de trabalho. De um modo geral, estas mudanças não são bem aceites pelos colaboradores envolvidos no processo, sendo encarada por eles, muitas das vezes, como uma ameaça aos seus lugares.

Burns e Scapens (2000) defendem que o estudo da mudança em contabilidade obriga a que os investigadores possuam um conhecimento alargado sobre o âmbito organizacional onde ocorre a mudança. Só desta forma, podem perceber o efeito dos comportamentos individuais ou dos grupos no interior da organização, e como as instituições passam a delinear as ações. Deste modo, os autores destacam que é importante dar especial atenção à investigação das instituições, pois as mesmas já existem antes de qualquer tentativa de introdução de novas práticas de gestão.

De realçar que o modelo de Burns e Scapens (2000) admite que questões relacionadas com o poder possam ser impulsionadoras da mudança, através da introdução de novas práticas de gestão pelas mãos de um ator organizacional com poder hierárquico ou através do poder de algum agente com influência na organização, que pretenda introduzir novas metodologias com o intuito de criar estabilidade organizacional. Em qualquer dos casos, o processo de mudança poderá ser muito longo e complexo. É de notar que os processos de mudança ao nível

institucional requerem períodos mais alargados de tempo, quando comparados com os processos de mudança ao nível da ação.

No processo de mudança intra-organizacional e de acordo com o modelo de Burns e Scapens (2000), as regras são implementadas e a sua aplicação irá originar rotinas.

De acordo com Robalo (2008), o modelo analisado tem por base a ideia de que as práticas de gestão são atividades consideradas como rotinas. Embora o modelo considere que as instituições e ações é que evoluem ao longo do tempo, isto não impede que as regras e rotinas de uma organização não sofram alterações, já que estas tendem a alterar-se ao longo do tempo, de forma consciente ou não.

A estrutura do Modelo de Burns e Scapens (2000) compreende que “A aplicação de novas regras e o surgimento das rotinas são influenciadas pela codificação da estrutura das instituições em curso e pela respetiva reprodução das rotinas existentes” (Burns e Scapens, 2000, p.11). Segundo os autores, as regras podem ser impostas e implementadas através do estabelecimento de rotinas ou podem surgir a partir das rotinas já estabelecidas. Em qualquer dos casos, a codificação e a reprodução de regras e rotinas permanecerá ao longo do tempo, podendo as rotinas sofrerem alterações ao longo desse processo. Adicionalmente, e tal como representado pelo movimento do primeiro quadrado para o segundo (de regras e rotinas, cf. figura 2.1, apresentada anteriormente) poderão acontecer mudanças mais espaçadas.

Relativamente às rotinas que surgem através de um processo mudança, Burns e Scapens (2000) defendem que mesmo sendo difíceis de antever, as mesmas não são arbitrárias. Nos casos em que se tornam amplamente aceites na organização, ao ponto de darem origem a práticas inquestionáveis de CG, as rotinas podem considerar-se institucionalizadas. Nestes casos, mais do que um conjunto de comportamentos de rotina implementados pelos gestores e ordenados pela administração, elas são uma característica própria do processo de CG. Definindo as relações entre os vários grupos dentro da organização, as rotinas representam o modo esperado relativamente ao comportamento. Através da influência que exercem sobre a organização, provavelmente tornam-se resistentes a eventuais questionamentos.

Segundo Robalo (2008), na génese do modelo teórico de Burns e Scapens esteve a ideia de que as práticas de CG são uma atividade muito rotineira em muitas das organizações. Apesar de considerarem que as rotinas e as regras geram estabilidade na organização, isso não significa que as práticas de CG não mudem. Aliás, as rotinas, as regras e até as instituições das organizações alteram-se ao longo do tempo, intencionalmente ou não. Além disso, consideram, ainda, que para além das rotinas de CG, existem outros tipos de rotinas [hábitos dos seus membros] no seio de uma organização, que influenciam e são influenciadas pelas primeiras.

Burns e Scapens (2000) consideram que na área da CG, as mudanças podem ser bastantes revolucionárias, ao ponto de envolverem mudanças profundas nas rotinas presentes e questionarem as instituições existentes. Porém, mesmo quando isso sucede, as rotinas e as instituições vigentes influenciam de algum modo o processo de mudança. Na maioria dos casos, uma mudança revolucionária só é possível como resultado de uma mudança externa maior, como por exemplo a aquisição por parte de outra organização ou uma crise económica. Porém, a resposta a estes acontecimentos maiores externos, será muito provavelmente determinada pelo atual âmbito organizacional, do qual fazem parte as suas rotinas e instituições.

O modelo de Burns e Scapens (2000) realça três abordagens distintas relativamente à forma de qualificar os tipos de mudança:

a) Mudança formal vs. Mudança informal

A mudança formal ocorre pela vontade consciente, normalmente através da introdução de novas regras e/ ou ações de um agente (ou grupos) organizacional poderoso. A mudança informal, por sua vez, acontece a um nível mais tácito, na medida em que as novas rotinas se vão adaptando ao longo do tempo às mudanças das condições operacionais.

No âmbito da CG, a distinção entre mudança formal e mudança informal é bastante idêntica à distinção entre mudança intencional e não intencional.

O termo não intencional aplica-se aos casos em que a mudança não é especificamente direcionada, embora ela possa ter evoluído a partir das ações dos agentes organizacionais que incorporam e reproduzem as rotinas organizacionais.

Resumidamente, poder-se-á dizer que a mudança intencional acontece aquando da introdução de novas regras; e que a mudança não intencional evolui ao nível do subconsciente, de forma mais tácita.

b) Mudança revolucionária vs. Mudança evolucionária

A mudança revolucionária compreende uma interrupção substancial nas regras e instituições existentes. Por sua vez, a mudança evolucionária é incremental, implicando, apenas, uma interrupção menor nas regras e instituições.

c) Mudança progressiva vs. Mudança regressiva

Para uma melhor compreensão da distinção entre estes dois tipos de mudança, Burns e Scapens (2000) salientam a contribuição de Tool (1993). Segundo o autor, deverá ser feita uma distinção entre comportamento cerimonial e comportamento instrumental. O primeiro nasce a partir de um sistema de valores que estabelece uma diferença entre os seres humanos e que conserva as estruturas de poder existentes. O segundo, surge a partir do sistema de valores que aplica o melhor conhecimento e tecnologia disponível, com o intuito de melhorar os relacionamentos e resolver os problemas. Assim sendo, a mudança regressiva descreve o comportamento que fortalece uma predominância cerimonial, limitando assim de algum modo, uma mudança

institucional. A mudança progressiva está associada ao processo de substituição do comportamento cerimonial pelo comportamento instrumental. Este tipo de mudança pode acontecer mesmo quando existe uma predominância cerimonial, nos casos em que a nova tecnologia possa provocar o questionamento dos valores cerimoniais predominantes até à data.

Conforme advogado por Burns e Scapens (2000), a seleção de um novo SCG poderá ser (entre outras), intencional e racional, quando a seleção reflete muito provavelmente uma preocupação com a eficiência económica e o controlo dos custos da organização.

Pode também ser influenciada por instituições profissionais (com relevo), onde também se inclui as recomendações de órgãos profissionais conceituados ou mesmo a influência das “novas” metodologias na área da gestão. Neste caso, embora a escolha possa ser fundamentada em critérios de eficiência (e que se afigure como uma provável solução satisfatória em termos racionais), do ponto de vista económico neoclássico poderá não ser considerado necessariamente como o sistema ótimo.

2.7.1. Mudança e Estabilidade

À luz da OIE, o processo de mudança das instituições é considerado como um processo evolucionário e dependente das instituições atuais. Mesmo considerando que numa primeira instância, as instituições atuais constituam barreiras à implementação de uma nova prática de CG, com o passar do tempo, é possível que ocorram mudanças, e que novas práticas de CG venham a ser institucionalizadas.

A mudança do CG é considerada um processo contínuo e não um conjunto de eventos discretos ou isolados. Alguns estudos (e.g., Burns e Scapens, 2000; Lukka, 2007; Siti-Nahiba e Scapens, 2005) têm também demonstrado que a mudança e a estabilidade não são exclusivos, nem independentes (Burns e Scapens, 2000).

2.7.2. Resistência à mudança

Pioneiros no estudo sobre a resistência à mudança nas organizações, Coch e French (1948) apresentaram respostas às seguintes questões:

a) Porque resistem tão fortemente à mudança as pessoas?

Segundo a sua teoria, as forças indutoras dos grupos com poder, provocam uma reação pessoal de frustração, e consequentemente de resistência à mudança. Consideram, ainda, que os grupos que têm um papel ativo no desenho e desenvolvimento da mudança são menos resistentes que aqueles que não participam.

b) O que fazer para superar essa situação?

Para ultrapassar a resistência à mudança, os autores aconselham os gestores a incentivarem os grupos para que comuniquem as necessidades de mudança e a promover o envolvimento dos colaboradores no planeamento da mudança.

Shields e Young (1989) na sua defesa relativamente à necessidade de mudança nas práticas de CG apresentaram quatro vetores chave para o seu sucesso: definição clara dos objetivos dos novos sistemas; formação adequada aos novos sistemas; adequação dos recursos humanos às necessidades dos novos sistemas; e o apoio dos gestores e administradores de topo em todo o processo. Foi sua intenção dar uma maior ênfase aos aspetos comportamentais e organizacionais, em detrimento dos aspetos técnicos.

Mais tarde, Brewer (1998) acrescentou às quatro variáveis apresentadas por Shields e Young, a cultura nacional como sendo uma variável importante no sucesso da implementação de novas técnicas de CG. Esta conclusão surge do estudo desenvolvido pelo autor, onde observou que as culturas com traços mais coletivistas apresentavam melhores resultados relativamente às culturas mais individualistas.

De acordo com Burns e Scapens (2000) a resistência à mudança pode ser dividida em três fatores separados, porém inter-relacionados: (a) resistência formal e aberta devido a conflito de interesses; (b) resistência devido à falta de capacidade (experiência e conhecimento) para enfrentar as mudanças; e (c) resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes.

Sendo difícil de prever o efeito desses diferentes fatores de resistência nos processos de mudança da CG, eles dependerão em grande medida, das instituições da organização em causa.

2.7.2.1. Exemplos de Estudos onde ocorreu Resistência à Mudança

Aquando da implementação de um novo SCG, um dos principais propósitos das organizações é a institucionalização do sistema. Contudo, motivado por fatores de resistência, o processo de mudança nem sempre ocorre de acordo com o sucesso esperado.

Considerando os elementos causadores de resistência mencionados por Burns e Scapens (2000) (e anteriormente apontados), apresenta-se de seguida a contribuição de alguns estudos realizados, com o intuito de ajudar a compreender melhor os fatores de resistência à mudança.

1) Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses

O surgimento de resistência por conflito de interesses acontece fundamentalmente quando é feita codificação de um novo SCG de forma desconectada, relativamente aos princípios institucionais

presentes na organização. Outro dos motivos apontados é a imposição de novas regras e rotinas à força, assentando a mudança apenas nas estruturas de poder existentes.

Nos estudos apresentados sinteticamente de seguida, está presente a resistência formal e aberta devido a conflito de interesses.

Na investigação desenvolvida na organização *Omega*, Burns e Scapens (2000) concluíram que as principais fontes de conflito e resistência à mudança foram: a) divergências entre as visões dos *controllers* e os gestores operacionais quanto ao entendimento do negócio (embora os autores realcem que os fatores de resistência devam ser considerados dentro do contexto específico e história da organização); b) divergências entre o novo sistema, assente em novas regras e rotinas (encaradas pelos gestores operacionais, como uma ameaça às existentes) que codificavam apenas as perspetivas dos *controllers*, e as regras e rotinas em vigor; c) frustrações dos gestores operacionais das UN's, pois não entendiam as suas atividades a partir de indicadores contabilísticos (e, apenas, em termos produtivos).

Os atores organizacionais estavam insatisfeitos desde o início e a adoção do novo SCG foi mais cerimonial do que real. O processo de implementação contou com enorme resistência, tendo sofrido grandes atrasos no início, acabando por fracassar. A sua implementação resultou de pressões da organização que detinha o controlo da *Omega*.

O estudo desenvolvido por Siti-Nahiba e Scapens (2005) na organização *Eagle*, uma grande companhia de processamento de gás, subsidiária de uma petrolífera governamental de um país do este asiático, permitiu aos autores as seguintes conclusões quanto aos fatores de resistência à mudança: a) Imposição de mudança operada pela empresa controladora, que teve por base um processo de construção de imagem e que resultou numa mudança cerimonial, moldado pelas instituições já existentes na organização; b) A contabilidade deixou de ser entendida como um instrumento para assegurar o processo produtivo e passou a ser encarada como um instrumento de controlo financeiro, focado apenas na eficiência económica, descurando a forma mais racional de a atingir; c) Desenvolvimento de novas rotinas sem ligação aos setor produtivo do negócio, não-alinhadas com as instituições existentes e que não transmitiam a confiança e segurança relativamente às regras e rotinas existentes, tendo-se gerado incerteza e apreensão nos atores organizacionais; d) Os gestores operacionais elaboram um conjunto alternativo de indicadores de desempenho que utilizam em detrimento dos indicadores que haviam sido implementados.

Ribeiro e Scapens (2006) estudaram uma grande empresa portuguesa, cotada em bolsa, e gerida por uma família poderosa.

De forma a poder controlar o desenrolar do negócio, um elemento sénior da família, tinha colocado alguns confidentes e outros membros da família em posições chave por toda a organização. O resultado disso, de acordo com Scapens (2006), foram regras e rotinas em prática, não por pressuposições assumidas tidas como certas, mas por circuitos de poder.

Quanto aos fatores de resistência à mudança apontados por Ribeiro e Scapens (2006), destacam-se: a) desenvolvimento de novos SCG complexos, cujos relatórios eram fornecidos fora do tempo previsto; b) discordância entre os membros da comissão executiva quanto à apresentação de informações de orientação financeira para a área produtiva; c) distribuição desigual de recursos e tecnologias, subordinada aos 'circuitos de poder', favorecendo o diretor de produção (e a área produtiva) que gozava de enorme poder formal e informal à sua disposição (e com autonomia para gerir os seus recursos); d) ausência de uma infraestrutura de tecnologias de informação fiável (o que facilitou a estratégia de resistência do diretor de produção).

O estudo conduzido por Nor-Aziah e Scapens (2007), numa empresa governamental da Malásia trouxe também uma grande contribuição no que toca ao entendimento dos processos de resistência à mudança. A empresa em análise estava sob pressão do governo e passava por um processo de enorme mudança organizacional. Numa primeira fase teve de se tornar numa empresa comercial, passando posteriormente por um processo de corporalização e mais tarde foi privatizada. A investigação debruçou-se principalmente no processo de corporalização e na implementação de um novo SCG e de controlo orçamental. Os principais fatores de resistência à mudança apontados foram: a) falta de confiança dos gestores operacionais relativamente aos *controllers*, recém-formados e com pouca experiência comercial, e lacunas relativamente à antiguidade, experiência, idade e percurso académico entre os dois grupos de profissionais; b) ausência de trabalho em equipa e de uma linguagem comum capaz de promover uma comunicação efetiva e responder às necessidades da organização; c) poder significativo dos *controllers* sobre os recursos financeiros, considerados *outsiders* pelos gestores operacionais, e que suspeitavam estar a ser controlados pelos primeiros; d) manutenção das rotinas anteriores, orientadas à prestação de serviços, por falta de aceitação do orçamento como uma ferramenta capaz de melhorar a eficiência financeira dessa área.

2) Resistência devido à falta de capacidade (experiência e conhecimento) para enfrentar as mudanças

A resistência devido à falta de capacidade (sendo ela por falta de experiência ou por falta de conhecimento) para fazer face à mudança, acontece quase sempre quando as organizações não tomam as devidas precauções no sentido de instruir os seus colaboradores com as competências técnicas necessárias para a implementação do novo SCG. Uma formação adequada acerca dos novos conceitos e métodos do SCG a implementar, revela-se normalmente suficiente para o sucesso da implementação. Noutros casos porém, dada a complexidade técnica, a implementação de alguns SCG, obriga as organizações à contratação de novos colaboradores com a experiência necessária.

O sentimento de incapacidade (falta de experiência ou conhecimento) coloca os atores organizacionais numa posição de insegurança, que leva ao prejuízo do seu reconhecimento social junto dos seus grupos, resultando consequentemente num apego às rotinas anteriores e pouca motivação para contribuir para o sucesso do novo SCG.

Os estudos de Ribeiro e Scapens (2006) (pela ausência de uma estrutura de tecnologias de informação fiável) e Nor-Aziah e Scapens (2007) (pela falta de confiança entre os atores organizacionais) são exemplos onde a falta de capacidade foi apontada como um dos fatores de resistência à mudança.

3) Resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes

Conforme mencionado por Burns e Scapens (2000), as instituições existem sempre antes de qualquer tentativa de mudança, e as regras e rotinas que moldam as instituições estão presentes nas mentes dos atores organizacionais. Assim sendo, a resistência devido a um apego às formas de pensar e agir existe na medida em que todo o processo de mudança dos SCG será modelado pelas instituições existentes.

Como exemplos onde o apego às formas de pensar e agir foi apontado como um fator de resistência à mudança, destacam-se os estudos de Burns e Scapens (2000) na empresa Omega (onde os gestores operacionais consideravam, inclusivamente, as novas regras e rotinas como uma ameaça às existentes) e de Nor-Aziah e Scapens (2007) (onde o apego às formas de pensar e agir era tão forte que levou à manutenção das rotinas anteriores).

2.7.2.2. Exemplos de Estudos onde não ocorreu Resistência à Mudança

Os estudos apresentados de seguida, de forma sintética, dizem respeito a organizações onde ocorreu a institucionalização de um novo SCG, dando-se especial atenção aos fatores que promoveram a sua adoção.

Burns e Scapens (2000), através da investigação desenvolvida na organização *Ferac Plastics*, concluíram que os principais fatores que se destacaram por evitar a resistência à mudança foram: a) alto nível de instrução financeira de todos os gestores, e a sua capacidade de explicar as suas atividades em termos contabilísticos; b) introdução de procedimentos e acordos informais de aceitação mútua entre os gestores (incluindo os da área da CG); c) informação financeira considerada como principal foco de atenção dos gestores.

Busco *et al.* (2006) desenvolveram um estudo numa organização governamental italiana, a *Nuovo Pignone* (NP), que foi adquirida pela gigante multinacional *General Electric*, reconhecida pela sua vocação financeira, gestão orientada para os números e busca da rentabilidade, bem como pelo seu estilo de gestão dependente de SI e de controlo. A NP era à data da sua aquisição, uma organização com uma gestão típica de cariz governamental, pouco orientada para a gestão de cariz financeiro e para a criação de valor, e sem tradição no uso de sistemas de avaliação do desempenho. Relativamente ao processo de institucionalização que ocorreu, salientam-se como fatores que contribuíram para evitar a resistência à mudança: a) constituição de um novo SCG como sendo um objeto de confiança socialmente construído, graças à nova administração; b)

elevada capacidade dos profissionais da área financeira (sendo também eles considerados como uma fonte de confiança) para interagirem com outros profissionais e para traduzir os problemas operacionais em termos financeiros; c) implementação de projetos inovadores como o *six sigma* e de outras iniciativas que passaram a ter resultados financeiros mensuráveis, o que a par da linguagem contabilística, também contribuiu para um melhor entendimento da nova organização, por parte dos colaboradores da NP; d) fiabilidade dos pontos de acesso ou *interface* do sistema; e) peso do prestígio da empresa compradora – GE, que teve um impacto positivo na mudança.

A organização *Omega* que havia sido objeto de estudo por Burns e Scapens (2000), pertencia na altura ao grupo *WW*. Entretanto esta empresa foi adquirida pela *CC*, tendo Yazdifar *et al.* (2008) desenvolvido uma investigação relativamente a esse processo de mudança. Estes investigadores identificaram os seguintes fatores capazes de minimizar a resistência: a) formação adequada aos colaboradores, o que permitiu que aperfeiçoassem as suas competências, e os capacitasse para uma melhor utilização dos novos sistemas; b) reuniões explicativas com os colaboradores acerca da necessidade de mudança, de como estavam mal as coisas, e como ela era importante para a sobrevivência da organização; c) capacidade dos novos *controllers* para entenderem as instituições existentes na *Omega*; d) reuniões formais e informais com os colaboradores, informando-os dos planos, tomadas de decisão e de que modo tinham de cumprir as suas obrigações.

Relativamente aos casos apresentados anteriormente, destacam-se por contribuírem para evitar a resistência formal e aberta devido a conflito de interesses: i) no caso da *Ferac Plastics*, os acordos informais de aceitação mútua entre os gestores; e ii) relativamente à NP, a capacidade da nova administração em ganhar a confiança dos atores organizacionais; e para minimizarem as resistências devido à falta de capacidade: i) o alto nível de instrução financeira de todos os gestores da *Ferac Plastics*; ii) facto dos profissionais da área financeira serem a par do novo SCG, considerados como uma fonte de confiança na NP; e iii) formação adequada ministrada aos colaboradores da *Omega* (após ter sido adquirida pela *CC*).

Quanto aos fatores que contribuem para evitar a resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, destaca-se: i) no caso da NP, a implementação de projetos inovadores como o *six sigma*, que permitiu valorizar as medidas tomadas pelos gestores; e ii) no caso da *Omega* (após ter sido adquirida pela *CC*), a capacidade dos novos *controllers* para entenderem as instituições existentes.

Capítulo III – Metodologia e Métodos de Investigação

3.1. Introdução

No presente capítulo apresentam-se as razões e a motivação para a opção metodológica de conduzir um estudo de caso. Tratando-se de uma abordagem qualitativa, será feita uma breve descrição e caracterização deste método, bem como uma análise às suas vantagens e principais críticas apontadas.

3.2. Metodologia de Investigação

De acordo com Vieira *et al.* (2008), a utilização das abordagens qualitativas na investigação em Contabilidade e CG tem sido objeto de crescente desenvolvimento. Contudo, segundo os autores, continua a haver alguma discussão em relação às contribuições deste tipo de abordagem.

Hopper e Powell (1985) propuseram três categorias de investigação em contabilidade: positivista, interpretativa e crítica (*vide* também Chua, 1986; Ryan *et al.*, 2002). Sendo estas categorias filosoficamente distintas, na prática a sua distinção não se revela fácil. Não tendo de ser necessariamente encaradas como opostas, estes paradigmas teóricos podem por vezes aparecer integrados num estudo de caso.

Chua (1986) refere, ainda, que os estudos interpretativos não são sinónimos de estudos qualitativos, isto porque os segundos vão mais longe do que as abordagens interpretativas. Assim sendo, dependendo dos pressupostos que estão subjacentes, um estudo pode ser interpretativo ou não.

Pelo facto da teoria institucional se focalizar no estudo de contextos específicos e complexos onde ocorrem as práticas de CG, a metodologia qualitativa é a mais adequada para suportar o desenvolvimento deste trabalho (Moll *et al.*, 2006).

3.3. Método de Investigação – Estudo de Caso

Através de um colóquio apresentado em 1986, a *Harvard Business School* teve um papel importante no encorajamento à realização de estudos nas organizações, como método válido de investigação, e para que fossem documentadas e analisadas as práticas de CG. Entre outros, Kaplan (1986) foi um dos autores que mais alertou para a necessidade de se realizarem estudos de caso. Segundo este, o lugar dos investigadores de contabilidade deverá ser:

“(...) in the field attempting to understand how accounting information is developed or used in actual organizations” (Kaplan, 1986, p. 429).

No que diz respeito aos métodos de investigação qualitativa, um dos mais relevantes é o estudo de caso. Segundo Vieira *et al.* (2008) a investigação através de estudo de caso pode ser também ela ser positivista, interpretativa ou crítica (podendo suceder o mesmo com outros métodos, tal como referido anteriormente).

De acordo com Ferreira e Otley (2004), atualmente os estudos de caso na área dos sistemas de controlo e contabilidade, são alvo de alargado reconhecimento.

Segundo Yin (2009), o estudo de caso pode ser definido como um exame empírico que investiga um fenómeno contemporâneo inserido num contexto real, onde os limites entre o fenómeno e o contexto não são evidentes, e no qual múltiplas fontes de evidência são usadas.

Hamel *et al.* (1993) advogam que o caso de estudo é por natureza uma pesquisa em profundidade, e utiliza muitos e variados métodos para realizar observações, e para recolher dados. Patton e Appelbaum (2003) defendem que embora envolva regra geral a combinação de diversos métodos de recolha de dados, onde se incluem os de tratamento de dados de cariz quantitativo, é a ótica qualitativa que domina no estudo de caso.

Para Gummesson (1991), o estudo de caso é capaz de proporcionar uma visão holística do fenómeno em estudo, em oposição a uma visão fracionada e redutora. Assim sendo, o autor defende que não sendo igual à soma das partes, o todo só pode ser aprendido quando abordado como objeto central no estudo. Por sua vez, Punch (1998) defende que o estudo de caso é mais do que um método, considerando-o como uma estratégia para compreender, e que nesse sentido as suas potencialidades são incomparáveis às das abordagens mais redutoras da investigação puramente quantitativa. Para Amaratunga e Baldry (2001), uma grande vantagem do método do caso de estudo é a sua capacidade de proporcionar uma compreensão pormenorizada e rica acerca da realidade. Yin (2009) salienta que a grande dinâmica deste método é a sua capacidade de abranger a totalidade, comprovada através de documentos, artefactos, observações e entrevistas.

Apesar das vantagens que se reconhecem ao estudo de caso, continua a ser um método criticado, particularmente pelos autores de tradição quantitativa e com uma perspetiva teórica positivista, a qual, ainda, hoje constitui a perspetiva dominante. Segundo Yin (2009), os estudos de caso, por vezes, são considerados uma abordagem de menor valor científico devido ao facto de incorretamente se julgar que o investigador que escolhe este método não é rigoroso e objetivo, em resultado da sua proximidade com o objeto de estudo. De acordo com Patton e Appelbaum (2003), os investigadores que adotam estudos de caso são frequentemente acusados de menor precisão, objetividade e rigor, pelo facto de não usarem medidas e métodos quantitativos. Outra crítica apontada a este método, é - de acordo com alguns autores, como Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002, a impossibilidade de generalização estatística. Contudo, essa questão é ultrapassável, pois à semelhança do que sucede com as experiências, os estudos de casos permitem generalizações teóricas ou analíticas. Deste modo, um estudo de caso de uma amostra de dois ou três elementos não tem mais relevância estatística do que uma amostra de um elemento, pois o objetivo não passa pela enumeração de frequências de acontecimentos ou generalizações estatísticas, mas

sim por expandir e generalizar teorias, ou seja pela generalização analítica e teórica. Como realça Chua (1996), o estudo de caso não é simplesmente contar uma história, mas sim uma tentativa de construção de uma teoria apoiada fortemente na literatura e em dados empíricos. Observa que na investigação interpretativa, bem como na abordagem crítica, a teoria tem um papel fundamental no estudo de caso, e poderá ser contestada, confirmada, ajustada ou, ainda, expandida.

O estudo de caso da presente investigação é, simultaneamente, exploratório e explanatório (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 1990). É exploratório, pois é um estudo que pretende explorar os motivos da existência de determinadas práticas de CG, permitindo gerar hipóteses para posterior teste empírico noutros estudos de caso (Scapens, 2004). Por seu lado é explanatório, uma vez que se procurou explicar as práticas observadas de CG, recorrendo a teorias já existentes, neste caso à corrente OIE, e ao modelo proposto por Burns e Scapens (2000).

O método de recolha de dados utilizado com mais frequência na realização de investigação qualitativa e de estudos de caso é o recurso a entrevistas (Bédard e Gendron, 2004; Mason, 2002; Robalo, 2008), as quais devem ser 'trianguladas' com outras fontes de evidências (documentos, observação, pesquisa de arquivos, etc.).

Os passos seguidos para orientação deste estudo de caso foram os sugeridos por Scapens (1990), Ryan *et al.* (2002) e Yin (2009), ou sejam: Desenvolvimento do plano de pesquisa; Preparação para a recolha de dados; Recolha de evidência; Avaliação da evidência; Identificação e explicação de padrões; Desenvolvimento de uma teoria; e escrita da Dissertação. Muitos destes passos foram seguidos de modo iterativo e não pela ordem sequencial, dada a complexidade do trabalho desenvolvido e a necessidade de interagir estas etapas.

A recolha de dados compreendeu a realização de entrevistas semi-estruturadas a quatro gestores e a uma técnica de CG, a recolha do organograma da AR e listagem de efetivos (disponibilizado pelo departamento de recursos humanos), a consulta do *site* da empresa; para além destas técnicas de recolha de evidência, foram, ainda, realizadas visitas à empresa as quais possibilitaram a observação da dinâmica e interação dos colaboradores no departamento de qualidade e desenvolvimento de produtos. Na tabela 3.1 apresenta-se um resumo das entrevistas realizadas:

Tabela 3.1 - Tabela resumo das entrevistas

Data	Duração	Entrevistado (a)/ Função	Departamento	Gravação
22-03-2011	1 hr, 11 m	Dr. Rui Fernandes, Diretor Financeiro, Sistemas de Informação e Controlo de Gestão.	Financeira, Sistemas de Informação e Controlo de Negócio	Gravada
14-04-2011	1 hr, 7 m	Dr. ^a Graça Rocha, Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade	Desenvolvimento e Qualidade	Gravada
14-04-2011	43 m	Dr. João Vaz, Diretor de Recursos Humanos	Recursos Humanos e Serviços Sociais	Gravada
20-04-2012	1 hr, 13 m	Dr. Rui Pereira, Diretor de Logística *	Operações	Gravada
26-04-2012	1 hr, 03 m	Dr. Susana Azevedo, Técnica de CG (assistente do Diretor Financeiro, SI e CG)	Financeira, Sistemas de Informação e Controlo de Negócio	Gravada
02-07-2012	1 hr, 40 m	Dr. Rui Fernandes, Diretor Financeiro, Sistemas de Informação e Controlo de Gestão.	Financeira, Sistemas de Informação e Controlo de Negócio	Gravada
02-07-2012	25 m	Dr. ^a Graça Rocha, Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade	Desenvolvimento e Qualidade	Gravada
02-07-2012	1 hr, 01 m	Dr. Rui Pereira, Diretor de Logística *	Operações	Gravada
02-07-2012	45 m	Dr. João Vaz, Diretor de Recursos Humanos	Recursos Humanos e Serviços Sociais	Gravada

* Entre 2009 e 2010 foi Diretor de Produção. Desde 2011 que é Diretor de Logística.

Foram utilizados dois métodos para registo das entrevistas: (a) gravação da entrevista; (b) apontamentos realizados durante a entrevista.

Alguns autores (e.g., Bédard e Gendron, 2004; Hayes e Mattimoe, 2004; Scapens, 2004) consideram que a gravação das entrevistas é uma forma de obter informação fiável. Além disso, e de acordo com Mason (2002), o registo áudio possibilita uma maior atenção por parte do investigador, nomeadamente a perceção de expressões e gestos por parte do entrevistado. Porém, outros autores (e.g., Miles e Huberman, 1994; Robalo, 2008) defendem que a utilização de registo de áudio e vídeo poderá retrair e afetar o comportamento dos intervenientes, ou interferir na relação entre o entrevistado e o entrevistador.

Na condução deste estudo, o investigador tomou a opção de gravar todas as entrevistas (tendo obtido autorização para tal).

O processo de transcrição aconteceu após a realização de cada entrevista, o que também contribuiu para uma melhor preparação das entrevistas realizadas posteriormente (Miles e Huberman, 1994).

Além do registo áudio, os apontamentos realizados durante as entrevistas permitiram ajudar: (a) a conduzir a entrevistas; e (b) na indexação das transcrições.

De acordo com Yin (2009), foram seguidos três princípios de modo a garantir a validade e a fiabilidade dos dados, sendo eles: (a) o recurso a várias fontes de informação (designado por triangulação de evidência); (b) criação de uma base de dados do estudo de caso; e (c) manutenção de uma cadeia de evidência.

Analisadas todas as entrevistas realizadas, documentos internos cedidos (organograma e listagem de efetivos), e a breve observação realizada no departamento de qualidade e desenvolvimento de produtos, identificaram-se os principais padrões e temas, tendo-se também triangulado a evidência, com o intuito de manter a qualidade e fiabilidade (Scapens *et al.*, 2003).

Da confrontação dos padrões identificados no trabalho de campo com a literatura analisada, surgiram as conclusões deste estudo.

3.4. Questões de Investigação

Tendo como ponto de partida a questão principal da presente investigação, ou seja, o “Estudo da Mudança nas Práticas de CG em Portugal”, foram definidas três questões práticas mais específicas, que são:

Q 1 – Quais as mudanças ocorridas nos SCG da AR nos últimos anos?

Com este estudo, o investigador procura compreender como uma determinada prática de CG (“drivers”) foi adotada, de que modo é usada e como é interpretada pelos atores sociais (*vide* Mason, 2002).

A organização escolhida para o estudo de caso foi a AR, pelo interesse de analisar um SCG “novo”, desenvolvido internamente por uma organização líder mundial no seu setor, seis anos passados após a implementação (bem-sucedida) do BSC.

Além das características únicas e diferenciadas do SCG adotado, a AR perfilou-se como a organização ideal a ser estudada, dada a sua enorme dinâmica, e alterações a que tem sido sujeita nos últimos anos, nomeadamente ao nível das práticas de CG.

No âmbito desta investigação, e tal como já mencionado, o autor considera que as regras englobam a gestão formal dos SCG, e por sua vez as rotinas são as práticas de CG do dia-a-dia da AR.

Q 2 – Existiram dificuldades, resistências e problemas resultantes da adoção de um novo sistema?

Tendo como ponto de referência os elementos de resistência indicados por Burns e Scapens (2000), esta investigação procura desenvolver um estudo que aborde as principais resistências que envolvem um processo de mudança. Além disso, pretende-se também perceber quais as dificuldades que possam ter surgido no processo de implementação, e se a adoção de um novo SCG resultou porventura nalguns problemas para a organização.

Q 3 – É o modelo de Burns e Scapens (2000) capaz de explicar o processo de mudança ocorrido?

O modelo de Burns e Scapens (2000) serviu de suporte teórico para a elaboração do estudo de caso desta investigação. Deste modo, gerou-se um processo de associação entre os conceitos desenvolvidos pelo modelo e a mudança nas práticas de CG na AR.

Esta investigação pretende ainda testar as potencialidades do modelo de Burns e Scapens (2000) na explicação da mudança intra-organizacional ocorrida na AR, associando os conceitos de ações, instituições, regras e rotinas que constituem o modelo, às suas práticas de CG.

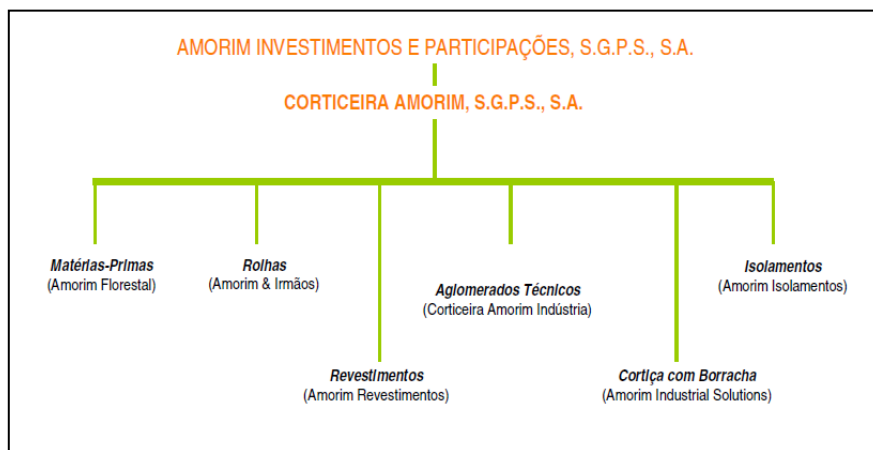
De realçar que são consideradas também as limitações do próprio modelo, que é suportado pelas problemáticas teóricas da OIE.

Capítulo IV – Estudo Empírico

4.1. Apresentação da Unidade de Estudo e Análise dos “findings”

A CA, Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS) encontra-se dividida nas seguintes UN's: Matérias-primas; Rolhas; Revestimentos; Aglomerados Compósitos (Técnicos/ Cortiça com borracha) e Isolamentos.

Figura 4.1 – Organograma da Amorim, SGPS



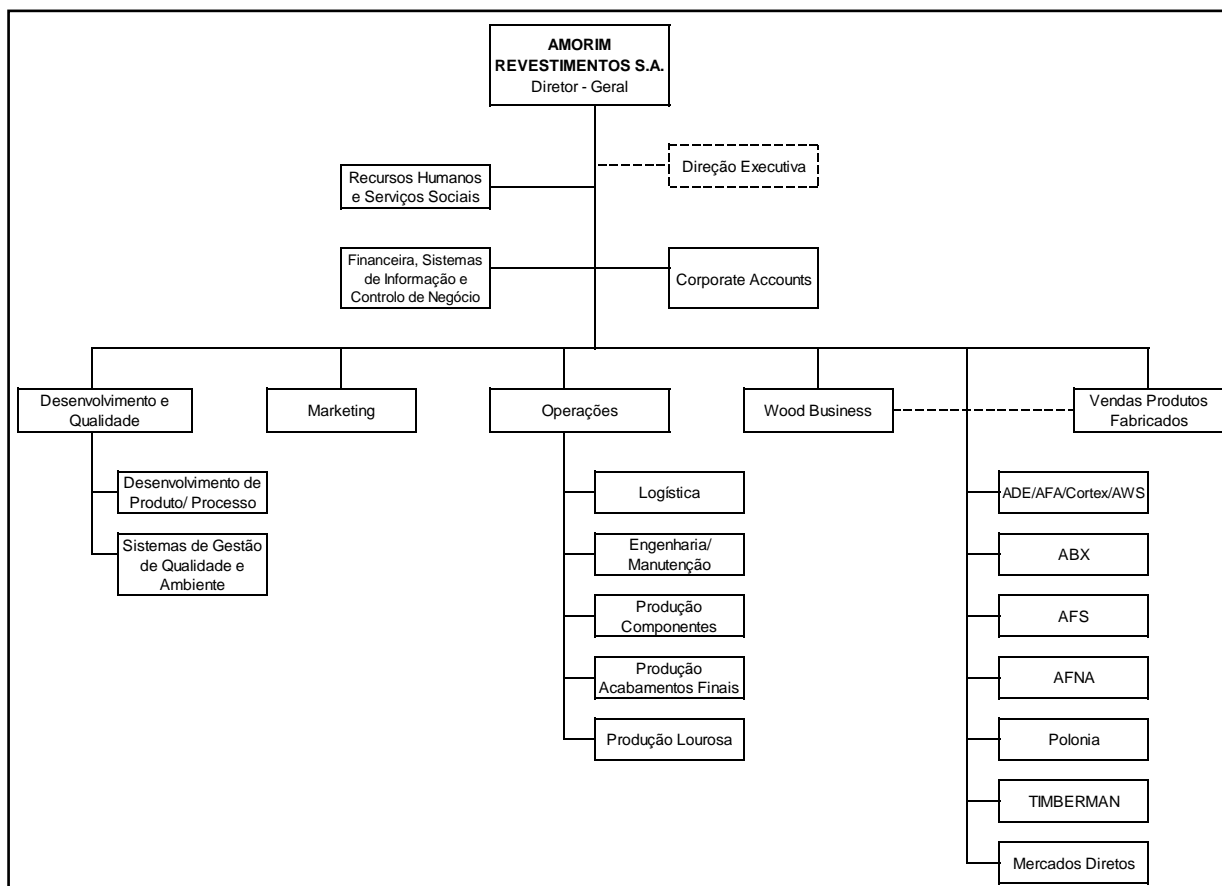
Fonte: Site corporativo AR.

A AR é uma empresa do Grupo português Amorim, referência mundial com mais de 130 anos de experiência em produtos selecionados de cortiça. Ao longo da sua história, tem desenvolvido soluções únicas para pavimentos e revestimentos de parede. Estando representada pelos seus produtos em mais de 51 países, a AR é reconhecida em todo o mundo como pioneira na criação de propostas vanguardistas de elevada qualidade.

Reflexo de um desenvolvimento altamente sustentável, o Grupo Amorim desenvolveu um processo único, adaptado aos ritmos da natureza. A primeira extração de cortiça ocorre, apenas, 25 anos após o plantio dos sobreiros, repetindo-se em intervalos cíclicos de nove anos, sempre sem causar qualquer dano à árvore, o que permite que os montados cumpram o seu papel na fixação de CO₂, contribuindo ativamente para a redução do aquecimento global. A extração regular da cortiça também contribui decisivamente para a sustentabilidade: ambiental (preservando a biodiversidade e prevenindo a desertificação), social (fixação da população e criação de emprego) e económica. O profundo conhecimento e o respeito pela natureza, o investimento contínuo na inovação tecnológica e a aposta em quadros altamente especializados, garantiram a sua posição de liderança a nível internacional.

Amorim Revestimentos – A Organização

Figura 4.2 – Organograma da Amorim Revestimentos, SA



Fonte: Disponibilizado pela AR em Setembro de 2012.

A origem da UN Revestimentos remonta a 1978, com a criação da Ipocork – Indústria de Pavimentos e Decoração, SA, uma unidade fabril destinada à produção de *parquet* com incorporação de cortiça. A AR, formada em Janeiro de 1996, surgiu da fusão das empresas Inacor, SA e Ipocork, SA.

Esta UN, constituída atualmente por duas unidades industriais localizadas em Portugal (concelho de Santa Maria da Feira), disponibiliza produtos de alta qualidade, que proporcionam soluções de pavimentos inovadoras e de qualidade superior. Ao combinar métodos tradicionais de produção com a mais recente tecnologia, a AR produz pavimentos distintos, elegantes, resistentes e confortáveis, utilizando um material cujas características a ciência não consegue superar – e sem prejuízo do ambiente – a cortiça. A utilização da matéria-prima cortiça torna os seus pavimentos inconfundíveis quando comparados com quaisquer outros existentes no mercado.

Atualmente, a AR dispõe de uma tecnologia de fabrico exclusiva e de uma rede de distribuição multinacional que lhe permite conhecer e satisfazer, atuando por antecipação, as necessidades dos clientes. Este posicionamento estratégico, a par da sua atuação na promoção da utilização de

revestimentos de cortiça e do seu ativo programa de desenvolvimento de novas soluções, é o garante do sucesso da sua atividade e da elevada penetração dos seus produtos em diversos mercados.

A UN Revestimentos é reconhecida como líder pela qualidade, inovação e características únicas das suas soluções para decoração de interiores (*performance* técnica, *design* e conforto). Os revestimentos produzidos nesta UN constituem uma “proposta única de venda” em si mesma.

A oferta da UN, destinada a uso doméstico (distribuído a grossistas, retalhistas, segmento ‘faça-você-mesmo’) e para uso profissional (prescrição), abrange uma vasta gama de produtos:

- Revestimentos de solo em cortiça – com visual em cortiça ou em madeira; com aplicação por colagem ou por encaixe;
- Revestimentos de solo não cortiça – laminados ou parquet de madeira.

As marcas comercializadas pela AR são: Wicanders; Cork Life; Ipocork; Ipowood; Ipodeck; e Ipokett.

Sendo hoje a principal marca da AR, a Wicanders® pertenceu em tempos a uma empresa sueca. Detendo na altura um processo tecnológico único (de colocação de placas de PVC), a AR tomou a decisão estratégica de adquirir a sua patente, o que representou uma enorme evolução e contribuiu em grande medida para o processo de adaptação e inovação da AR.

Tecnologia de ponta, *know-how*, criatividade e audácia uniram-se numa abordagem vanguardista inspirada nos valores da natureza.

Ao longo dos últimos anos a Wicanders® tem melhorado o seu portfólio de produtos em cortiça (Corkcomfort), e madeira em base de cortiça (Woodcomfort), apostando, igualmente, em novas linhas de produtos como o vinil (Vinylcomfort), o linóleo (Linocomfort) e o Parquet, inaugurando uma nova etapa que assinala a mudança de uma empresa transformadora de cortiça para uma empresa de soluções para pavimentos.

4.2. Descrição dos Sistemas de Contabilidade de Gestão utilizados

4.2.1. A adoção do *Balanced ScoreCard* em 2003

Até 2003, a CA não dispunha de nenhuma ferramenta de planeamento estratégico ou avaliação da *performance* não financeira dos negócios. O SCG estava muito dirigido para o orçamento e apuramento de desvios. As práticas de CG em vigor eram o:

“...plano e o orçamento... (...) numa ótica de avaliação da evolução e análise de desvios da atividade ... (...) No plano mais operacional, a organização utilizava um

conjunto de indicadores que eram acompanhados através do Tableau de Bord” (Diretor Financeiro, SI & CG).

A partir de 2003,

“...foi feita a adoção da metodologia do BSC, mantendo-se à mesma a utilização do Tableau de Bord (com indicadores de plano mais operacional); o acompanhamento operacional e o orçamento...A adoção desta ferramenta estratégica aconteceu com o intuito de promover o alinhamento estratégico das várias UN's” (Diretor Financeiro, SI & CG).

De acordo com o estudo realizado por Ferreira (2009), a escolha por parte da CA, SGPS, de uma ferramenta de gestão estratégica como o BSC, foi justificado pelos seguintes fatores: (a) *performance* financeira não satisfatória do Grupo em 2001 e 2002; (b) o Grupo enfrentava grandes desafios e incertezas nos mercados onde operava; (c) foi identificada uma cultura demasiado tradicional e conservadora; (d) a liderança do Grupo foi alterada em 2003 e foi implementado um novo modelo de governação; (e) o método de monitorização das UN's era considerado não satisfatório; (f) o Grupo não detinha processos de planeamento a médio prazo, e utilizava o orçamento como o único instrumento de planeamento (de curto prazo).

Os principais objetivos da adoção do BSC foram: (a) sistematizar e explicitar o desafio estratégico da CA, SGPS e de cada uma das UN's; (b) operacionalizar a estratégia de cada UN; (c) desenvolver um modelo de planeamento e monitorização dos negócios; (d) adotar o mesmo modelo de gestão e governação em todas as UN's; e (e) alinhar o Sistema de Gestão da *Performance* (SGP) dos gestores com o BSC.

Processo de Implementação do BSC

O processo de implementação do BSC decorreu de acordo com o estipulado pela CA, SGPS, e sob a sua orientação. Todas as UN's contaram com o apoio do respetivo departamento de CG, e do Departamento de Desenvolvimento Organizativo e de Planeamento e CG, criado recentemente, e fruto da reestruturação da CA, SGPS. Este organismo contribuiu de forma essencial para a divulgação, disseminação e implementação do BSC nas diversas UN's.

Além disso, contaram ainda com:

“...o apoio de uma empresa de consultoria externa, a Palladium, representante do Modelo de Kaplan e Norton na Europa” (Diretor Financeiro, SI & CG).

Complementarmente foram realizadas várias ações de formação e de sensibilização sobre o BSC, acerca da sua utilidade para o Grupo e para cada uma das UN's, bem como sobre a forma de desenvolvimento do processo de planeamento estratégico. Todo o processo foi desenvolvido numa perspetiva *top-down*, ou seja, desde o topo hierárquico até à sua base, com o envolvimento dos órgãos de máximos da CA, SGPS e de cada uma das UN's. Este nível de participação contribuiu para um acelerado envolvimento e aceitação das primeiras linhas da estrutura organizacional.

“O BSC foi muito mais complexo, muito mais acompanhado, com muitas mais seções de divulgação, de desenvolvimento. Representou o momento em que passamos para uma

metodologia de acompanhamento, de estratégia, ao qual não estavam tão habituados”
(Diretor de Logística).

A motivação criada em torno da nova ferramenta de gestão estratégica, e o bom trabalho desenvolvido pela equipa de consultoria externa foram também considerados como fatores de sucesso, no processo de implementação do BSC.

De forma a suportar o processo de planeamento, e a monitorização dos indicadores e das iniciativas estratégicas, a AR desenvolveu um *software* – ARIS (Amorim Revestimentos *Information System*). Embora o *software* tivesse sido desenvolvido à medida e incorporasse um considerável nível de sofisticação (geração de alertas, *dashboards*, anexação de documentos, etc.), com o passar do tempo, a sua utilização começou a ser colocada em questão, pois era demasiado analítico e exigia um grande detalhe e *report* de informação.

“O ARIS foi desenvolvido internamente na altura da implementação do BSC. Possuindo ainda ligações, é usado pontualmente, mas tendencialmente a ser descontinuado”
(Diretor de Logística).

A implementação do BSC foi um processo que exigiu bastante empenho, e ficou marcado nos primeiros anos, pelo excessivo detalhe dos objetivos e iniciativas estratégicas. A enorme quantidade de objetivos, iniciativas, ações e indicadores fizeram com que o processo se tornasse burocrático, pouco flexível (e demasiado orientado para o cumprimento das formalidades e para o *report*), o que dificultou o processo de monitorização e a utilização do ARIS, tendo obrigado à realização de adaptações, quer ao nível dos objetivos, quer das iniciativas.

Relativamente ao nível de população envolvida no processo de revisão estratégico, houve também uma clara evolução, uma vez que havia, apenas, a participação de um limitado número de colaboradores nos primeiros anos, o que motivou que a partir de 2005, a construção do mapa estratégico e o processo de revisão da estratégia fosse alargado a um maior número de participantes.

Evolução no uso do BSC

Dado o espaço temporal que nos separa desde a sua implementação, presentemente torna-se mais difícil estudar de forma aprofundada o processo de adoção do BSC, e as alterações verificadas ao nível das práticas de CG.

Contudo, tratando-se de um processo de aprendizagem contínuo, e sabendo-se que desde a sua implementação, o BSC foi sofrendo várias evoluções, apresenta-se de seguida algumas das principais transformações e evoluções verificadas:

1 – Empenho na redução da quantidade de objetivos, ações e iniciativas estratégicas.

Como resultado da adoção inicial de uma perspetiva muito analítica na construção do BSC e do mapa estratégico, verificou-se nos primeiros anos uma proliferação dos objetivos estratégicos, e consequentemente à desmultiplicação das iniciativas estratégicas (que se assumiam como

desdobramentos dos objetivos) e das ações operacionais. Inevitavelmente, tal conduta veio a revelar-se de difícil gestão e monitorização.

Com o passar do tempo, as equipas envolvidas no processo de construção do mapa estratégico passaram a dar ênfase aos objetivos integradores e estruturantes do desempenho organizacional, procurando atingir um nível de detalhe ajustado às suas necessidades.

As iniciativas estratégicas deixaram de ser encaradas como um desdobramento dos objetivos estratégicos e passaram a ser consideradas como *projetos* de mudança. As ações operacionais, consequentemente sofreram as adaptações necessárias, de forma a se adaptarem a cada iniciativa estratégica (ao nível operacional).

2 – Aumento da população envolvida no processo de construção do mapa estratégico.

Até à implementação do BSC em 2003, o processo de planeamento estratégico envolvia um limitado número de gestores.

“Sendo uma das primeiras organizações da CA a partilhar e a discutir resultados para além das suas direções, a partir de 2003 iniciou-se na AR, a participação dos colaboradores do seu 2º nível hierárquico, quer nas reuniões, quer na partilha de resultados. Mais tarde, essa partilha (quando aplicável) estendeu-se até aos seus gestores ao nível do processo produtivo (3º nível) e (pontualmente) aos seus encarregados (4º nível) (Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade).”

3 – Ligação entre o Sistema de Gestão da Performance e o BSC

Em 2003, e durante o processo de implementação do BSC foi simultaneamente implementado um SGP, suportado pelo Contrato de Objetivos Individual (COI), de forma a garantir o alinhamento entre os objetivos individuais, e os objetivos das UN's, suportados pelo Plano de Objetivos e Ações (POA).

Começando por ser aplicado inicialmente a um restrito número de quadros superiores, o SGP foi evoluindo, e passou a ser aplicado a um grupo mais alargado de colaboradores.

Em 2009, e por indicação da CA, SGPS, a designação de SGP foi substituída por Sistema de Gestão do Desempenho (SGD), tendo sido alterado o acesso prémios, e colocado mais ênfase na componente do desempenho individual.

4.2.2. A adoção dos “drivers” em 2009

Motivado por um conjunto de fatores (internos e externos à organização), a necessidade de serem feitas alterações ao nível do SCG, fez-se sentir fortemente no ano 2009. Para uma melhor perceção, e de acordo com as declarações recolhidas, apresentam-se de seguida, algumas das contrariedades que a AR teve de ultrapassar, começando por enunciar o facto de a organização não ter ficado indiferente à forte crise verificada no mercado europeu em 2009 (mercado esse que era e que ainda hoje se mantém como principal destino dos seus produtos). Com particular incidência no sector da construção, indiretamente, a crise fez-se também sentir fortemente no sector dos revestimentos (uma vez que a construção de novas habitações representava o maior nicho de mercado da AR), levando a que grande parte dos clientes da AR, que até então, e por

uma questão de poder negocial, adquiriam e mantinham *stock* de produtos, deixasse de o fazer. Além disso, os seus clientes passaram também a procurar produtos que não exclusivamente de cortiça.

Deste modo, entre outras adaptações, a AR foi obrigada a:

“...baixar o preço de alguns dos seus produtos, adaptar o seu processo produtivo e tornar-se muito mais flexível” (Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade); e

“...por em prática uma série de correções, que permitissem à organização ultrapassar essas adversidades” (Diretor Financeiro, SI & CG).

No entender da Administração da AR, além das mudanças significativas operadas ao nível da sua estrutura organizacional, era também necessário operar alterações ao nível dos SCG (opinião partilhada pelos seus gestores), tendo sido deixado de ser seguido à risca a metodologia teórica BSC, principal ferramenta de CG utilizada até então.

“O BSC em termos de ferramenta visual é excelente, mas depois em termos de desdobramento e acompanhamento, é muito pesado. Talvez a forma como foi implementado, conduziu a que fosse uma ferramenta muito pesada” (Diretor de Logística).

Embora tivesse sido feito uma enorme investimento na implementação do BSC, o descontentamento existente relativamente à sua utilização, levou a uma mudança no SCG, tendo a AR:

“...optado por uma lógica de condução de drivers de negócio, principalmente numa perspetiva de curto prazo, mas também numa perspetiva de médio e longo prazo...Esta metodologia é utilizada numa lógica muito mais pragmática de condução do negócio, mais simples e menos morosa no tratamento da informação. Não tem espelhado todas as dimensões do BSC, mas considera algumas. (...) Não utiliza um mapa estratégico muito elaborado, centralizando-se principalmente numa perspetiva de mercado, crescimento e sustentação, processos, financeira e projetos específicos (por exemplo: investimentos, aquisições, etc.), sempre com grande ênfase na inovação, como é prática comum na AR” (Diretor Financeiro, SI & CG).

Inicia-se, então, uma nova era na vida da AR, tendo sido a adoção de um novo SCG justificada:

“...como medida de adaptação a uma realidade um pouco diferente daquela a que vinha sendo comum até ao ano de 2009. Além disso, a alteração dos recursos internos da organização e a sua nova orientação mais pragmática, ajudaram à promoção dessa mudança. Além destes fatores, a mudança justifica-se principalmente pelo desejo de um maior pragmatismo, mas também por uma questão de ‘gestão de recursos’ e de ‘tempo’, e teve como principal objetivo uma maior focalização. Tratou-se de um processo pragmático de pegar no que se tinha e ter uma postura mais operacional, com uma consulta direta” (Diretor Financeiro, SI & CG).

Por sua vez, a Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade considera que:

“...o BSC aplicado na AR não tinha um plano de ações concreto para fazer acontecer os objetivos definidos, e ... foram criados um conjunto de “drivers”... Esta mudança deve-se principalmente à necessidade de uma ferramenta que suportasse uma gestão numa lógica do dia-a-dia”.

Sendo o Diretor Financeiro, SI & CG da AR, em sintonia com a comissão executiva e com as orientações da CA, SGPS, o grande responsável pela adoção da nova metodologia de “drivers”,

no que diz respeito à sua definição, apresenta-se de seguida, algumas das declarações recolhidas:

““drivers” são uma lista das prioridades da organização e tomam a forma de “objetivos” ou “ações” (dependendo da área de atuação). São coisas concretas que terão que acontecer...” (Diretor Financeiro, SI & CG).

““drivers” são um conjunto de táticas que estão a ser utilizadas para obtenção dos objetivos definidos... Por exemplo, o objetivo: “crescer no Brasil”. Definido esse alvo, vai ser através dos “drivers”, que vai ser definido o conjunto de ações que o responsável pelo mercado brasileiro tem de fazer acontecer para que os resultados no mercado brasileiro apareçam...” (Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade).

““drivers” são os objetivos do contrato de objetivos de negócio de cada UN... Existem cinco ou seis focos principais, maior parte deles relacionados com questões de resultados, questões financeiras (ex.: resultado líquido; cash-flow), mas muito mais concreto...” (Diretor de Logística).

Em termos de definição dos objetivos, “...cada UN da AR tem um contrato de objetivos (ou seja, um POA). Paralelamente, cada direção de cada UN tem um COI, que de alguma forma suporta o da UN. Enquanto alguns objetivos são traçados para o plano imediato, outros são definidos para os anos seguintes”, conforme declarado pela Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade.

“Os COI’s e o POA estão claramente alinhados com os “drivers”” (Diretor de Logística).

Conjuntamente com o uso dos “drivers”, a AR manteve a utilização do plano e do orçamento no acompanhamento da sua atividade (análise de desvios, etc.), tal como do *Tableau de Bord* no acompanhamento operacional.

“O orçamento é uma ferramenta meramente indicativa na área de produção e logística. Não é visto como uma ferramenta de gestão do dia-a-dia, mas sim numa perspetiva anualizada... Serve também para análise dos desvios. O Tableau de Bord dá uma perspetiva mais operacional do orçamento (ex: n.º pessoas necessárias para determinada produção, nível de serviço a atingir)” (Diretor de Logística).

Mantendo-se indiferente à alteração operada ao nível do sistema da CG, a AR manteve a utilização do SGD, suportado pelos COI’s, que havia sido implementado, aquando da implementação do BSC. Como o Diretor de Logística explica:

“COI’s que têm por base o desdobramento dos objetivos macro da empresa, de cada UN, alinhados com o contrato de objetivos geral da CA SGPS, e depois há um cascadeamento para indicadores mais operacionais dentro de cada uma das áreas de atividade (ex: garantir determinado nível de serviço; garantir nível de stock de matérias-primas e materiais em curso para um determinado volume de vendas”.

Mais recentemente, e de acordo com a Técnica de CG, “...para um público-alvo diferente [alguns encarregados de produção], foi criado o Contrato de Objetivos de Equipa (parecido com o COI)”.

Sendo induzido pelo departamento de CG e comandado pela comissão executiva, o processo de revisão dos “drivers” é feito anualmente, e tem em consideração:

“Alterações significativas do contexto externo ou interno da empresa (ex.: direccionar a estratégia de negócio para um determinado mercado; reorganização logística)” (Diretor de Logística).

Relativamente à altura do ano, constata-se que os “drivers”:

“... são revistos na altura do orçamento, ou logo após. De acordo com os pontos críticos identificados no orçamento, são logo eleitos os “drivers” que devem ser acompanhados ao longo do ano” (Técnica de CG).

Assim sendo, o processo de definição das metas e iniciativas dos “drivers” é também feito numa base anual, e existe nesta nova metodologia uma enorme “... interação *top-down* e um processo *bottom-up*”, conforme menciona o Diretor de Logística.

De realçar, conforme declarado pelo Diretor Financeiro, SI & CG da AR, que relativamente à AR, “...esta é a única organização do grupo CA que recorre ao uso de “drivers” (informação reportada a 2011), uma metodologia mais fácil e mais simples de utilizar...”. Salienta ainda que com o evoluir dos tempos foram feitas adaptações, sendo hoje considerados como fundamentais para a sua filosofia de gestão, indicadores de desempenho como: “Nunca perder uma encomenda” e “Satisfazer sempre o cliente”.

4.2.2.1. Nível de utilização da metodologia “drivers”

Sendo o foco principal no acompanhamento da atividade por parte da comissão executiva e do conselho de Administração, o novo SCG é disponibilizado mensalmente (porém, alguns dos seus indicadores são disponibilizados semanalmente) pelo departamento de CG.

Existindo momentos formais (reuniões) de carácter mensal (com a duração aproximada de uma hora) para acompanhamento e suporte de todas as áreas da organização, individualmente, cada um dos gestores da AR, também faz o acompanhamento dos “drivers”.

As reuniões do conselho de administração contam, apenas, com a presença dos seus membros, e as reuniões da comissão executiva contam regra geral com a presença do diretor executivo da área de CG e do CEO, para além de todos os diretores da AR.

Ao nível da comissão executiva, existem:

“... dois momentos mensais, com nível de detalhe e envolvimento diferentes. Uma reunião com toda a gente a nível de direção e outra com uma maior especialização – 2º nível de especialização dos “drivers”” (Diretor de Logística).

Embora se realizem normalmente no mesmo dia, são dois momentos distintos, e revestindo-se cada uma deles de um papel de capital importância para AR, a saber:

a) Reunião mensal da comissão executiva (direção central), composta por todos os diretores, por área de responsabilidade, onde é feita o acompanhamento dos “drivers” – 1º nível de especialização.

“Com vista à tomada de decisões, e em alinhamento com os COL’s e o SGD (que faz o acompanhamento dos COL’s e os planos de objetivos, havendo nalguns casos, a premiação do desempenho) é feita uma monitorização mensal por parte da comissão executiva, de todos os “drivers” de negócio (medidos através de KPI’S). (Diretor Financeiro, SI & CG);

b) Reunião mensal e individual de cada uma das direções, onde o responsável pelo CG apresenta os resultados, e estes são analisado e discutidos com o CEO e com cada diretor de área (recursos humanos, operações, desenvolvimento e qualidade, marketing e vendas).

“Mediante os resultados apresentados, são feitas sugestões quanto ao que poderá conduzir à melhoria do desempenho no curto prazo, ou para preparar o futuro numa condução do negócio”. (Diretor Financeiro, SI & CG).

Tratando-se de organizações pertencentes à AR localizadas no estrangeiro [ex.: AFNA; Cortex; etc.], estas reuniões acontecem por videoconferência, e também elas servem para a apresentação da evolução do negócio.

No plano anual, e “...em dois momentos formais (que chegaram a ser três, mas reduzidos por conveniência das partes), é feita na AR a revisão e planeamento da atividade, apoiados na avaliação dos mercados, e focalizando-se nas ações, servindo os dados financeiros apenas para orientação”, conforme declarado pelo seu Diretor Financeiro, SI & CG.

4.2.2.2. Tipos de relatórios apresentados aos gestores

Todos os meses são disponibilizados relatórios de acompanhamento da atividade (que são a base do que vai ser discutido nos momentos formais de reunião agendados), que servem de base para o acompanhamento das operações, e de suporte à tomada de decisões.

A informação contida nos relatórios é a mais focalizada e reduzida possível (permite uma análise por exceção) e quem a apresenta são os responsáveis das respetivas áreas de CG.

Todos os assuntos abordados nas reuniões são discutidos de forma transversal e por tópicos.

“Os “drivers” são o foco principal das reuniões, desdobrados naquilo que é a atividade operacional de cada um” (Diretor de Logística).

Além dos relatórios de atividade, a Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade, salienta que “...paralelamente, as direções têm acesso à indicação dos desvios face ao orçamento, bem como ao estado dos indicadores “indutores” (da área industrial) e da sua evolução”.

4.2.2.3. Tipo de Sistemas de Informação utilizados na Amorim Revestimentos

Tal como referido anteriormente, sendo cada vez menos frequente a utilização do ARIS, a AR utiliza maioritariamente dois sistemas ao nível da gestão da sua informação: a) A gestão da informação de base e transacional é feita através do ERP BAAN; b) O *Reporting*, que assenta numa base de dados única, e que é gerida por um sistema *Business Intelligence* (para uma maior facilidade de acesso), sendo a informação disponibilizada através do *Report Manager* da *Microsoft*, onde a informação mais tática é disponibilizada no portal da *Microsoft* através de relatórios, e a informação mais analítica disponibilizada através do Excel, sendo também denominado por cubos (com acesso à consulta, mas não sendo possível efetuar alterações).

“O Report Manager é uma ferramenta de disponibilização de relatórios (que veio agilizar em muito e simplificar o trabalho do CG),... onde estes estão sistematizados, organizados e são disponibilizados a um determinado número de utilizadores, não havendo necessidade de recorrer ao CG, solicitando isso mesmo” (Diretor de Logística).

Sendo o sentimento geral de satisfação relativamente ao SI, conforme foi possível perceber, os gestores:

“Consideram o sistema eficaz, e que não é por falta de informação e de sistematização dessa informação que não serão atingidos os objetivos, podendo considerar-se que possa até haver informação a mais, como normalmente acontece neste tipo de organizações...; Com a informação disponibilizada em formato de Excel, e através do princípio das pivot tables, conseguem construir a análise que pretendem” (Diretor de Logística).

De forma complementar, e para acompanhamento de áreas mais específicas, a AR utiliza outras ferramentas informáticas (tal como um *Customer Relationship Manager (CRM)* para acompanhamento das reclamações, ou outras de carácter mesmo específico aplicadas à produção).

“... existem outras ferramentas específicas que gravitam à volta do ERP, que estão de alguma forma concavadas num indicador dos “drivers”” (Diretor de Logística).

4.2.2.4. Pontos fortes e pontos fracos resultantes do uso de “drivers”

Conforme declarado pelo Diretor de Logística, os inconvenientes do BSC podem ser descritos como: “...ter tanta informação, e o seu desdobramento era [ser] algo complexo de manter e acompanhar”. Consequentemente, com a adoção dos “drivers”, e uma vez que estes “não utilizam todas as perspetivas do BSC, houve uma redução do número de indicadores e de mapas que eram preenchidos”.

Comparativamente ao SCG anteriormente utilizado, ou seja, o BSC, e de acordo com os relatos dos seus gestores (das áreas de: Recursos Humanos; Qualidade e Desenvolvimento de Produtos; Finanças, SI & CG; e Logística), o uso de “drivers” tem atualmente reconhecido como pontos fortes:

“...Aumento da eficiência na divulgação da informação, agilizando e tornando mais célere a intervenção ao nível dos ajustamentos e utilização dos recursos. A disponibilização da informação é feita de uma forma muito objetiva e clara a todos os membros que partilham na tomada de decisão” (Diretor de Recursos Humanos).

“...permitir um controlo de negócio mais focalizado e feito numa base mais operacional, além da facilidade do seu acesso;...Além disso, a informação é principalmente utilizada pelos gestores de 2º nível, o que não se verificava anteriormente... Com a implementação do uso dos “drivers”, tornou-se mais fácil a todas as direções, a partilha das suas ações, e todos têm uma ideia mais clara de como vão chegar aos resultados”. (Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade).

“...uma gestão mais focalizada, e um controlo do negócio feito numa base mais operacional...; Com esta nova metodologia gasta-se menos tempo, menos recursos e há uma maior focalização no curto prazo” (Diretor Financeiro, SI & CG).

“A principal vantagem do novo modelo é uma maior concentração, uma maior focalização daquilo que é mais premente (...) ... Hoje estão focados, a fazer aquilo que é importante, se calhar com menos recursos, a trabalhar essas informações e a partilhar informação. Dá um maior pragmatismo e uma maior objetividade, e isso traduz-se se calhar em melhores resultados” (Diretor de Logística).

No que diz respeito a pontos fracos, comparativamente com o anterior SCG, e de acordo com o Diretor Financeiro, SI & CG, o uso de “drivers” resultou “... nalguma perda de visão a médio e longo prazo (menos expressa), e em alguma dificuldade relativamente à definição dos momentos para discussão de preparação do futuro”. O Diretor de Logística refere que “Ao contrário do que acontecia com o BSC...Há uma lacuna relativamente ao médio e longo prazo”.

4.2.2.5. Grau de satisfação relativamente ao uso de “drivers”

De acordo com todos os testemunhos recolhidos, e conforme se percebe pelos pontos fortes e pontos fracos apontados à nova metodologia de CG, todos os gestores da AR estão bastante satisfeitos. Tendo sido o papel do departamento de CG, importantíssimo na sua adoção e evolução, o Diretor Financeiro, SI & CG refere que o elevado grau de satisfação relativamente aos “drivers” é elevado porque “...estão a conseguir uma boa focalização”.

Com experiência ao nível de responsabilidade de dois departamentos diferentes (Produção e Logística), após a adoção dos “drivers”, realça-se outro testemunho, de como o nível de satisfação é elevado:

“... pois permite uma maior focalização. A forma como foram montados os “drivers” e o suporte que existe ao nível do controlo gestão... que funciona como uma área de serviços, que disponibiliza a informação e as ferramentas para os gestores fazerem o acompanhamento, obviamente deixa satisfeito os clientes internos” (Diretor de Logística).

De acordo com o Diretor de Logística, “... a informação disponibilizada de orientação para os objetivos de negócio é bem melhor do que era disponibilizada pelo BSC”. “Ao nível do tipo de utilização dada a essa informação, e de acordo com o Diretor Financeiro, SI & CG, a mesma serve “de informação reativa e serve também para influenciar na tomada de decisão”.

4.3. Análise dos “findings” à luz do modelo de Burns e Scapens (2000)

4.3.1. Aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000)

De forma a verificar se o modelo de Burns e Scapens (2000) é capaz de explicar o processo de mudança da CG na AR, foram colocadas diversas questões aos gestores da AR, com o intuito de se procurar explicar as ‘Instituições’ existentes. De forma sintética, apresenta-se de seguida as conclusões obtidas, relativamente aos testemunhos recolhidos.

Quando abordados com a questão acerca ‘de que forma interagem os diversos níveis hierárquicos’, percebe-se pelas respostas obtidas dos gestores da AR, que existe uma enorme abertura e liberdade. Segundo o seu Diretor Financeiro, SI & CG, a “...AR detém um estilo de gestão muito participativo e muito aberto, tendo dado um salto muito significativo na última década”. Conforme foi transmitido ao investigador, essa liberdade vai ao ponto de um operário, poder ele próprio, falar diretamente com o Diretor Geral da empresa, por solicitação (com a devida antecedência e justificação) sua. O Diretor Financeiro, SI & CG realça que “Houve aqui um achatamento de níveis e uma “informalização” e também um agilizar das relações entre os vários níveis”. Relativamente ao Diretor de Recursos Humanos, a resposta obtida foi:

“Na nossa organização há um respeito pela hierarquia, mas também os gestores de topo, as pessoas responsáveis por determinadas áreas funcionais, já têm um modo de funcionamento que permite auscultar a opinião dos outros e pensar sobre aquilo que os outros nos vão trazendo para cima da mesa e respeitar opiniões diferentes, e se for preciso, rever os processos que estão em curso.

Estamos aqui num processo de evolução, nalgumas áreas mais do que noutras, mas neste momento, o comum dos objetivos da organização é achatar o máximo possível os níveis hierárquicos. Em algumas áreas já estão..., há um peso grande da hierarquia, mas também este peso hierárquico procura englobar as opiniões das diversas pessoas nos diversos níveis da organização”.

No que se refere à questão acerca dos ‘valores e princípios em que assenta a gestão da AR’, obtiveram-se respostas variadas. A Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade considera que assenta “No trabalho de equipa, na focalização dos objetivos, na inovação e numa gestão “por exemplo””.

Por sua vez, o Diretor de Logística salientou a “Responsabilidade, espírito de equipa, transparência e muito compromisso” como os principais valores, e o Diretor de Recursos Humanos destacou o “Respeito por aquilo que nos rodeia: fornecedores, clientes, colaboradores, meio-ambiente, uma série de coisas, até à missão, o desafio, são um conjunto de valores: trabalho em equipa”. Na opinião do Diretor Financeiro, SI & CG, a AR procura:

“Ser uma empresa rentável que justifique os meios. Ser uma empresa orientada para o mercado, aqui valorizando o serviço ao cliente, a satisfação do cliente e também a inovação. Uma empresa também obviamente assente nas pessoas, respeitando as pessoas, os valores, e acima de tudo os valores que estejam orientados pelos princípios

de rentabilidade e de mercado. Há outros valores, há muita coisa não é!? Cada pessoa tem os seus valores, mas nós aqui, no nosso quadro de comportamento de valores das pessoas, têm que estar balizados claramente por aquilo que são as duas óticas, que é a ótica da rentabilidade e a ótica de servir o mercado e ter o cliente em primeiro lugar, e uma capacidade de inovação, etc. Tudo isso está também a influenciar o comportamento que desejamos ter por parte das pessoas”.

Quando inquirido o Diretor Financeiro, SI & CG acerca do grau de centralização e sobre ‘quem toma decisões na organização’, este explicou:

“Depende do nível de delegação que eventualmente se tome e da responsabilidade das pessoas. As decisões ligadas a aspetos transversais da organização são tomadas pela comissão executiva. As decisões ligadas a utilização de recursos avultados são tomadas ao nível do conselho de administração. E, depois, decisões do dia-a-dia, desde que validadas por determinados critérios, são tomadas pelos operacionais, pelos chefes de equipa, etc., que têm essa capacidade e sabem que a têm (e tomam e assumem-na sem grandes problemas)”.

A procura de inovação parece, contudo, merecer esforços acrescidos na AR. Como o Diretor de Recursos Humanos refere, “...estamos um bocadinho ainda aquém daquilo que se pretende fazer”. Porém, segundo o próprio, “Todos temos mais ou menos consciência que se não formos criativos, se não introduzirmos inovação no nosso negócio, ele fica condicionado, e a maior motivação que existe é essa”. Este entrevistado conclui dizendo que talvez estejam “...mais uma vez a ser reativos. Não estamos a ser proactivos”.

Reforçando o testemunho anterior, o Diretor Financeiro, SI & CG considera que:

“Ainda somos muitos reativos na inovação... esta coisa de estar um passo à frente é sempre muito difícil. Nós temos aqui uma vantagem no negócio, que é, sermos uma empresa grande em Portugal, mas pequenos no negócio mundial, e aí, às vezes, a reatividade já é muito custosa. Já temos que ter aqui um esforço muito grande para conseguirmos andar atrás e adaptar as coisas. E o que fazemos normalmente é uma inovação quase reativa adaptada para a valorização da cortiça. Não somos nós que conduzimos o mundo do Flooring, não somos nós que criamos as necessidades, que alteramos as necessidades no consumidor, agora o que nós tentamos fazer é ver as tendências que existem nesse mercado para o consumidor e tentamos até acrescentar valor, uma vez que somos pequenos e temos essa possibilidade, usando o fator diferenciador que é a cortiça. Ou seja, há uma solução, há um visual ou qualquer coisa do género, e o que tentamos dizer [ao cliente], é, nós também fazemos isso, também podemos estar aí presentes, mas com algo que é diferente e que os outros não têm, que é a cortiça (aqui no meio, ou em baixo ou em cima), que dá algo diferente. A nossa inovação anda muito centrada aí, ou seja, no fundo vai buscar aquilo que são as tendências que existem no mercado do mundo do Flooring, vai buscar exemplos daquilo que está a acontecer, e pegamos nessas necessidades criadas no consumo e adaptamo-las incorporando o fator cortiça, incorporando a nossa tecnologia disponível e adaptando as coisas como têm de ser adaptadas, e à nossa capacidade, sobretudo no conhecimento daquilo que é a cortiça”.

Na opinião do Diretor de Logística, essa é uma das áreas onde têm muito a melhorar, e:

“...tanto assim é que em 2011 foi lançado um novo programa de apoio à inovação e o fomento de gerar ideias, de criar essa sistemática, essa cultura, porque se vê muito a inovação como algo da responsabilidade de um departamento de inovação, e fica por aí. Há de facto essa necessidade. Mas estamos a trabalhar nisso (...) há aquele grupo de pessoas, aquele departamento que tem essa responsabilidade e está focado naquilo. O resto da organização é um bocadinho seguidora do que dali vem (...) esta necessidade

de ter outra cultura em termos de inovação, está a começar a andar neste momento, no âmbito de um projeto chamado CORKIN, aliás, é uma iniciativa não só da AR, mas a um nível transversal a todas as unidades do grupo. Está a ser patrocinada ao mais alto nível pela CA SGPS, e nós aqui estamos numa fase de arranque disso (...) Creio que na Amorim Cork Composites (ACC) já se iniciou, já deu frutos inclusive (...) a inovação informal, aquela que vem de todo o lado, essa sim, tem que ser fomentada, tem que ser alimentada, tem que ser mantida”.

Dado o tema da mudança dos SCG ser central na presente investigação, o investigador considerou relevante colocar diretamente aos gestores, a questão: ‘Como caracteriza a propensão à mudança na AR’.

O Diretor de Logística foi muito claro na sua resposta:

“Há aqueles velhos do restelo como há em todo o lado, mas, sem dúvida nenhuma que somos uma organização predisposta à mudança. Aliás, eu diria que se nós não tivérmos esses desafios, nem nos sentimos bem com nós próprios. Por vezes são demais, porque são todos ao mesmo tempo e vêm de todo o lado, mas é uma necessidade extrema que a gente hoje tem”.

No mesmo sentido, apontam as declarações da Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade, referindo que considera:

“...que nós já somos uma empresa que temos [tem] consciência (a maior parte das pessoas tem consciência) de que todos os dias temos [tem] de estar disponíveis [disponível] para mudar, porque o facto de hoje fazermos assim e ser suficiente, amanhã pode não ser suficiente. Ou para oferecer um melhor serviço ao cliente, ou para fazermos as coisas com o mais baixo custo, ou para sermos diferentes dos outros, portanto, a organização já está muito disponível, já se habituou ... a perceber que é preciso fazer diferente todos os dias”.

Mais sintético na sua resposta, o Diretor Financeiro, SI & CG caracteriza a propensão à mudança como “Relativamente fácil ou explicitamente fácil”. Por sua vez, o Diretor de Recursos Humanos refere que não tem sentido uma liderança na mudança, mas que vem:

“...sentindo que as pessoas se vão adaptando rapidamente. Sempre que lhe é introduzida uma nova forma de organizar ou ver as coisas, as pessoas têm-se adaptado rapidamente... São dispostas à mudança, de uma forma geral... Há uma primeira fase de maior relutância, mas depois, rapidamente assimilam os processos de mudança... acho que nos últimos anos trouxeram isso (flexibilidade) para cima da mesa, e acho que as pessoas perceberam isso e são muito flexíveis, quer em processos de gestão, quer em processos industriais”.

A cultura organizacional está normalmente associada ao sistema de comportamentos, normas e valores sociais aceites e partilhados por todos os membros de uma organização. Tendo sido levantada a questão de ‘como se define a cultura organizacional da AR’, apresenta-se de seguida as diversas considerações recolhidas por parte dos seus gestores.

Em primeiro lugar, e considerando também a importância da ligação deste departamento à temática em causa, o destaque vai para o testemunho do Diretor de Recursos Humanos. Assim sendo, na sua opinião é difícil responder à questão, uma vez que considera que ainda:

“... estamos numa fase de transição... que está a romper com aquilo que existia, e ainda não podemos falar de uma cultura presente...Acho que houve uma gestão do negócio que teve um período com uma duração mais ou menos longa, portanto, e que

deixou as suas marcas, e neste momento com a mudança do diretor geral, com a mudança do diretor de recursos humanos, com a mudança do diretor do CG, e com a mudança também do diretor comercial, estes últimos 3 anos trouxeram um conjunto de alterações que não estão ainda fechadas, e que ainda vai definir aqui algumas coisas para os próximos anos”.

Reforçando o testemunho anterior, relativamente ao enfoque da AR no negócio (e nos “drivers”), o Diretor de Logística menciona que:

“Nós tivemos aqui um período em que fruto também daquilo que eram os resultados da empresa, a cultura organizacional, diríamos que esteve um bocadinho restringida aquilo que era o “driver”, (...) creio que a cultura organizacional está um bocadinho mais a olhar para os lados também, não perdendo o foco...mas uma cultura muito focada no objetivo, sem dúvida nenhuma. Passa muito por aí, pelo rigor, pelo compromisso, mas sem deixar de ser um bocadinho fora da caixa e ser um bocadinho provocatória às vezes. Que é necessário! Mas muito focada, muito realista, muito consciente dos passos que tem que dar e essa organização revê-se no dia-a-dia...Flexibilidade é um pressuposto que tem que existir”.

A Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade realça que mesmo estando inserida num grupo com uma cultura familiar, “A AR é bastante inovadora quer ao nível do modelo organizacional, quer ao nível da própria tecnologia”. Contudo, pelo facto de estar “...dentro de um grupo com alguns anos largos de história, é por isso, nalguns aspetos, um bocadinho tradicional”. Porém, “...isso tem vindo a mudar ao longo dos anos...”, conforme destaca a gestora.

Consciente de que a AR tem vindo a sofrer inúmeras alterações no decorrer dos últimos anos, tal como os restantes gestores, o Diretor Financeiro, SI & CG considera, porém, que:

“A cultura vai ficando, mesmo que mudem as pessoas. A cultura organizacional, mesmo que as pessoas mudem, fica sempre algo aqui. E aqui na empresa, há algumas coisas que têm ficado. Eu diria que uma das coisas mais importantes é um certo dinamismo e uma capacidade de reação que esta empresa tem, e de adaptação muito interessante, não obstante os vários modelos da organização que possam querer colocar aqui, existiram, não existiram, que mudaram, que deixaram de mudar, mas há sempre esta parte que é muito importante, que é esta capacidade de adaptação e de reação desta organização, que as coisas vão ficando de uma cultura já passada, que não é muito antiga, mas que as coisas foram-se instituindo. Uma empresa muito voltada acima de tudo (...) para processos. As pessoas aqui percebem o conceito de processo, percebem o conceito de fluxo...e conseguem entender o contributo da lógica de processos... É difícil falar o que é a cultura da organização, [é] uma coisa tão vaga, mas se fosse para caracterizar a organização, eu caracterizaria por aí, esta capacidade, este dinamismo, capacidade de atuação, de mudar prioridades, mudando a gestão e a mentalidade da gestão. As coisas vão atrás e adaptam-se, e temos aqui um período de adaptação relativamente curto para as coisas. Não precisamos que venham aqui dizer que é para ser assim, porque a organização quando é para ser assim a organização vai nesse sentido e adapta-se”.

4.3.2. A mudança da CG da AR segundo o modelo de Burns e Scapens (2000)

De acordo com Soin *et al.* (2002), na aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000), o primeiro passo a seguir é a análise das instituições vigentes na AR, e a identificação do conjunto de regras e rotinas iniciais que caracterizam o seu SCG.

Burns e Scapens (2000) advogam que haverá sempre instituições antes de qualquer esforço dos atores organizacionais para introduzir mudanças, as quais influenciam qualquer processo de mudança.

O levantamento dos dados foi feito através das entrevistas realizadas junto do responsável pela implementação dos “*drivers*” (Diretor Financeiro, SI & CG) e da sua colaboradora direta (Técnica de CG), bem como de outros gestores que acompanharam de perto todo o processo.

No período que antecedeu a implementação dos “*drivers*”, existia na AR um sentimento de insatisfação relativamente ao SCG utilizado - o BSC.

Tratando-se de uma mudança intencional, existia já na mente dos atores organizacionais responsáveis por todo o processo (tendo como figura principal o Diretor Financeiro, SI e CG da AR) de implementação dos “*drivers*”, um conjunto de objetivos bem definidos que se desejavam para a empresa. Estes podem ser sintetizados da seguinte forma:

- a) Ultrapassar os resultados financeiros negativos (em grande parte, devido à crise de 2009);
- b) Fazer bom uso dos novos recursos humanos da organização;
- c) Desenvolver uma ferramenta mais simples e menos morosa no tratamento da informação;
- d) Disponibilizar e partilhar a informação de forma mais eficiente e acessível;
- e) Obter uma maior focalização no negócio e de como atingir os objetivos (melhorando os processos de planeamento e controlo).

Estes objetivos levaram a empresa a adotar os “*drivers*” e, em consequência, a introduzir novas regras e a desenvolver novas rotinas. A institucionalização dos “*drivers*” na AR, seguiu os quatro processos apresentados na figura 2.1 quando se discutiu o modelo de Burns e Scapens (2000): codificação, incorporação, reprodução e institucionalização (ver secção 2.6).

a) Codificação (seta a)

Este processo requer que os objetivos pretendidos sejam codificados, ou seja, detalhados e especificados em regras e rotinas.

Era consensual entre a AR e a CA, SGPS que o BSC não dava as respostas que os gestores necessitavam, em tempo oportuno, e que tinha de ser operada uma mudança na organização. Os “*drivers*” surgiram como uma forma de ultrapassar os problemas e insatisfações gerados em torno do BSC.

A mudança operada no SCG da AR foi, pois, uma mudança intencional e planeada, já que havia a ideia partilhada de que os “*drivers*” representavam a possibilidade de a empresa focar-se de forma mais intensa no seu negócio, e poder reverter os seus resultados financeiros negativos (em grande parte, fruto da enorme crise verificada no mercado europeu em 2009). O peso dos

resultados negativos recentes da AR contribuiu determinantemente para a introdução e aceitação de uma nova ferramenta de CG e de princípios orientados para a inovação e eficiência.

Neste processo, foi muito importante o papel ocupado pelo Departamento Financeiro, Sistemas de Informação e Controlo de Negócio. A área do CG (e áreas conexas), ocupa uma posição hierárquica superior (ver figura 4.2), relativamente às restantes áreas (operacionais) da organização (Desenvolvimento e Qualidade, Marketing, Operações, *Wood Business* e Vendas Produtos Fabricados). Este departamento é considerado fulcral para a gestão da AR: é sua missão alimentar toda a cadeia de informação da organização, sendo que todas as decisões são tomadas tendo em conta, as suas considerações e recomendações. Para além deste aspeto, o Diretor Financeiro, SI & CG, goza de um enorme ‘reconhecimento social’ no seio da AR, nomeadamente no seu papel de apoio aos restantes gestores, com o intuito de contribuir para o objetivo comum, ou seja, a melhoria do desempenho.

Com o intuito de entender melhor como se realizou o processo de “codificação” (seta a), foram colocadas um conjunto de questões aos gestores que intervieram, ou acompanharam o processo de implementação dos “drivers”.

Relativamente à questão de tornar os “drivers” numa ‘ferramenta mais simples e menos morosa no tratamento da informação’, constata-se que de acordo com o Diretor de Recursos Humanos, que foram estabelecidas “...pequenas ações de melhoria...” e que conseguiram “...otimizar em termos de ligação entre aquilo que são os grandes objetivos de negócio, os “drivers” que estão por detrás, e conseguimos “linká-los” [ligá-los] a um conjunto de ações, das quais, cada um de nós é responsável. E essa visão mais clara, permitiu otimizar o processo a esse nível”. Por sua vez, o Diretor Financeiro, SI & CG da AR considera que “...as agendas e a estrutura de reuniões de acompanhamento, foi tudo elaborado tendo em conta determinados temas, e esses temas (...) serviram de base ao desenvolvimento desta forma de abordagem ...”.

Quanto à ‘disponibilização e partilha de informação feita de forma mais eficiente e acessível’, destacam-se as declarações do Diretor de Logística que menciona que isso se deve muito à criação de “...uma base e um método e um processo de cálculo, comum a todos, para não correremos o risco de cada um ter o seu método de cálculo”. Além disso, considera que um dos fatores que fizeram a diferença, foi o “...alinhamento prévio e o entendimento comum de que forma é que vamos fazer o desdobramento dos indicadores”.

Por seu lado, a ‘focalização do negócio e melhor controlo na obtenção dos objetivos’, na opinião do Diretor Financeiro, SI & CG, foi conseguida através da simplificação de “aquilo que normalmente era mais complicado. O que temos são indicadores de preferência, de cálculo fácil, pouco complicado, sem grandes algoritmos pelo meio, numa tentativa de as pessoas também olhando para o indicador, perceberem o que está por detrás”. Por sua vez, o Diretor de Logística

reforçou o testemunho anterior dizendo: “Hoje em dia acho que há um foco muito maior em meia dúzia de objetivos que cada um tem, tem que perseguir e sabe qual é o contributo para cada um deles”. Além disso, considera ainda que “Os “*drivers*” estão feitos de uma forma clara, focada e com provas dadas de que nos permitem orientar o negócio”.

No que diz respeito à questão da ‘*procura de melhores resultados*’, constata-se que essa situação está enraizada na forma de “agir” da AR, ou seja, são normalmente “...instituídas práticas de desempenho, de sucesso”, mas que a-quando da implementação dos “*drivers*”, houve “...alguns indicadores em que se trabalhou mais, como, por exemplo o *nível de serviço*”(o Diretor Financeiro, SI & CG).

Os “*drivers*” foram codificados, tendo por base novas rotinas que envolveram as várias áreas da AR. Foi em parte devido ao bem-sucedido processo de codificação, que os “*drivers*” passaram a ser respeitados na AR.

b) Incorporação (seta b)

O segundo processo previsto no modelo de Burns e Scapens, corresponde ao processo de incorporação dos novos princípios e valores nas novas regras e rotinas (ver o movimento da seta b na figura 2.1). Este processo pode refletir uma escolha consciente por parte dos atores organizacionais, ou ser o resultado de uma observação reflexiva e da aplicação do conhecimento dos atores, relativamente ao modo como a organização quer que as coisas sejam feitas.

O processo de incorporação das ‘*novas regras e rotinas*’ foi, de acordo com os gestores da AR, um processo pouco formal e simples. Especial destaque vai para as declarações do Diretor de Logística que referiu que “...a partilha de informação por via do CG...” é feita seja através “...de mensagem escrita, ou seja através de uma reunião de exposição, de como as coisas vão ser organizadas, nunca muito na base do formalismo, da regra, do manual de procedimentos”. Além disso, refere que “Há muita flexibilidade” e que se verifica muito o “...ir construindo com ambas as partes: o CG e os utilizadores”.

Relativamente à implementação da nova abordagem, não houve por parte da AR qualquer ação de ‘*formação para a utilização dos “drivers”*’. Houve algumas sessões de alinhamento: conforme refere a Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade, “Não recebemos formação específica, porque não sentimos que houvesse necessidade de o fazer”. Esta, reforça, ainda, esta questão dizendo que acha que “... as pessoas estavam mais que capazes de a perceber, sem formação específica”.

Quanto às dificuldades ou problemas que possam ter havido durante o processo de implementação dos “*drivers*”, constata-se através dos testemunhos seguintes, que foram quase inexistentes.

“A adoção do novo SCG decorreu com naturalidade, de forma célere e contou com o envolvimento da grande maioria das pessoas. Mais do que acontecia no passado, agora grande parte dos colaboradores também se sente envolvida no processo de decisão, o que aumenta bastante a sua motivação” (Diretor Financeiro, SI & CG).

“Não se registaram dificuldades significativas durante o processo de adoção do novo SCG, em grande parte devido à forma participativa e aberta de como os colaboradores da AR executam as suas tarefas” (Diretor de Recursos Humanos).

“Praticamente não existiram nenhuns problemas, dificuldades ou resistências na adoção dos “drivers”, uma vez que todos os colaboradores encararam a mudança como algo muito positivo para a organização e que veio para ajudar a melhorar” (Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade).

“Dificuldade, só (...) com os novos indicadores e preparação da informação para esses novos indicadores, mais do que a própria metodologia em si. A adaptação da base de informação e estruturação dessa informação, foi o que mais [o que de maior] dificuldade teve este processo. Montar todas as ferramentas, todo o sistema de reporting e a cadeia de disseminação de toda a informação desta metodologia foi a questão mais difícil” (Diretor de Logística).

“Dificuldade foi apenas eleger os indicadores críticos. Não houve resistência à mudança” (Técnica de CG).

De salientar ainda, que não foi atribuído por parte da AR, qualquer espécie de ‘*incentivo aos seus trabalhadores*’, pela sua colaboração no processo de implementação da metodologia “*drivers*”.

Nos casos em que a incorporação de novas regras e rotinas possam representar uma ameaça aos valores já presentes, e caso os atores tenham poder suficiente para poder interferir no processo, pode surgir alguma resistência ao processo (resistência formal e aberta devido a conflito de interesses). No caso em análise não se verificou resistência. Uma possível razão justificativa para esta questão refere-se ao facto de terem sido desenvolvidas várias sessões explicativas e demonstrativas do modo como iria funcionar o novo SCG. Efetivamente a introdução dos “*drivers*” na empresa foi preparada e discutida pelos vários gestores, com vários meses de antecedência, relativamente à data da sua implementação, o que no entender do investigador eliminou possíveis fontes de resistência. Como o Diretor de Logística menciona, “Não existiu resistência à mudança. Tratam-se de pessoas habituadas a fazer monitorização e a acompanhar indicadores”. Ainda segundo este diretor, há: “...uma enorme predisposição para este tipo de metodologias, melhoramentos. Já estamos habituados”. Por sua vez, o Diretor Financeiro, SI & CG refere que “...a cultura desta empresa é uma cultura de muita abertura à mudança, bem diferente das empresas da cortiça...” e que “...as coisas são decididas com consenso, com partilha. Toda a gente tem algo a dizer e [as pessoas] percebem as prioridades”. Além disso, na sua opinião:

“... todas as medidas que sejam tomadas com vista à simplificação e ao aumento do pragmatismo, contam com uma enorme aderência e abertura por parte dos colaboradores... (...) a resistência residual que existe ao nível operacional é normal que aconteça sempre que ocorrem alterações nos métodos de trabalho”.

Por sua vez, o Diretor de Recursos Humanos considera que:

“... não houve grande resistência relativamente ao processo de mudança, explicado em parte pela disponibilidade em aprender e evoluir;...O facto da maioria dos colaboradores

na área do CG se inserir numa faixa etária entre os 22 e os 35 anos, também em muito contribuiu para uma rápida evolução e implementação de novas ferramentas”.

Os “*drivers*” contribuíram para que os atores organizacionais sentissem que faziam parte do processo decisório e para que estes obtivessem de forma clara, informação sobre como atingir os resultados. Estes aspetos foram importantes para a ‘incorporação’ e aceitação efetiva da nova ferramenta de CG. A este respeito, a Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade, nota que “...as coisas foram estabelecidas de uma forma mais clara, as pessoas têm agora uma melhor noção do impacto que têm as suas ações, naquilo que são os resultados da empresa”.

Barley e Tolbert (1997) consideram que as instituições que têm um período de vida curto, ou que ainda não alcançaram uma ampla aceitação, são mais vulneráveis a desafios e menos aptas a influenciar as ações. Uma vez que os “*drivers*” foram implementados em 2009, e que é elevado o grau de satisfação relativamente ao seu uso, poder-se-á considerar que estes tenderão a gozar de alguma estabilidade no seio da AR, após institucionalizados. Esta conclusão vai ao encontro ao conceito de ‘instituição’ apresentado pela teoria institucional, de que “uma instituição pode ser caracterizada como algo estável que prevalece e continua”.

c) Reprodução (seta c)

No terceiro processo apresentado pela figura 2.1, verifica-se a reprodução. Este processo é descrito pelo movimento da seta c) que passa do campo da ação para a reprodução, após a incorporação de novas regras e rotinas. O comportamento repetitivo dos atores organizacionais leva à reprodução de rotinas, o que de acordo com Burns e Scapens (2000), resulta de uma escolha que pode ser consciente ou inconsciente. Nos casos em que ocorre uma escolha consciente, os atores organizacionais têm a capacidade para a fundamentar em termos de lógica, e reunir coletivamente, elementos que permitam questionar as regras e rotinas existentes.

Soin *et al.* (2002) referem que para avaliar o grau efetivo da aceitação da mudança, há que analisar se as novas regras e rotinas são realmente incorporadas, ou se são simplesmente intervenções passageiras.

No presente caso de estudo, as mudanças operadas pelos “*drivers*” relativamente ao BSC parecem ter sido realmente ‘*incorporadas*’ e ‘*reproduzidas constantemente*’. A esse respeito, destaca-se aqui a opinião da Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade que refere que comparativamente com o sistema anterior, a nova metodologia permite nas situações em que não se está a atingir o objetivo traçado, rapidamente perceber “...qual é o “*driver*” que tem mais influência, e por que razão é que estando no estado em que está, não vamos conseguir atingir o objetivo”. Além disso, segundo esta diretora, os “*drivers*” permitem, ainda, “...mais facilmente perceber onde é que nos devemos focar ao nível das ações que estão em campo”.

Relativamente à questão dos ‘*mecanismos criados, que comprovam que os “drivers” são reproduzidos*’, foram recolhidos testemunhos semelhantes. Por exemplo, o Diretor de Logística

salienta a relevância dos “sistemas de *reporting* existentes, [d] os momentos formais mensais de avaliação, e [d] os indicadores de acompanhamento”.

De salientar, porém, que relativamente ao modo como haviam sido idealizados, os “*drivers*” sofreram uns pequenos ajustes [quanto à escolha e definição dos novos indicadores] no processo de implementação, conforme é normal acontecer neste tipo de situações. O Diretor de Recursos Humanos refere que os “*drivers*”:

“Vão sofrendo alterações ao nível da discussão, quando se discute quais são os objetivos de negócio, e o que é que vai permitir alavancar o negócio, se é isto, se é aquilo, e se devemos pensar numa determinada área. Se devemos focar a atenção nas vendas, ou se devemos focar a atenção na utilização de um processo, ou se nos devemos focar nos dois. À medida que vamos definindo o negócio para o período seguinte, há uma discussão e há uma variação desses “drivers”. Vai havendo uma adaptação constante...”

Agora, acontece de uma forma mais consciente, enquanto há uns anos atrás esperava-se que alguém escrevesse alguma coisa, agora se calhar já participamos todos mais nessa escrita, na descrição de um “driver”. Acho que agora já vamos a esse pormenor, enquanto alguém dizia é preciso melhorar vendas, se calhar, agora é preciso melhorar vendas no mercado x, num período tal e tal. Estamos muito mais focalizados e muito mais relevados naquilo que se escreve neste processo todo”.

Por sua vez, o Diretor de Logística nota que:

“Embora tivessem havido pequenas adaptações, isso faz parte da implementação de qualquer processo. Eu não considero que isso esteja conotado como um insucesso. Pelo contrário, é a capacidade da organização e de quem está na condução desses processos de adaptar uma realidade”.

Assim se conclui que dada a existência dos momentos formais de acompanhamento dos “*drivers*” na AR, e com toda a importância que estes têm no funcionamento e no modelo de gestão da mesma (conforme percebido pela evidência recolhida), não existem dúvidas quanto à sua efetiva reprodução.

A teoria institucional refere que “uma instituição materializa formas de pensar e de agir que são comuns a grupos de pessoas” (Burns e Scapens, 2000, p. 5). O estudo de caso realizado na AR revela que os “*drivers*” materializam as formas de pensar e de agir comuns aos seus gestores, tendo as mesmas sido devidamente incorporadas e tendo passado a ser reproduzidas regularmente ao longo do tempo.

A evidência obtida mostra, ainda, que o novo SCG está orientado para melhoria do desempenho, sendo revisto anualmente de modo a poder responder da melhor maneira às demandas dos gestores da AR. Além disso, os “*drivers*” são a principal ferramenta de partilha de informação e de apoio à tomada de decisão, o que tem contribuído para o reconhecimento do papel do CG no seio da organização, nos últimos anos.

d) Institucionalização (seta d)

De acordo com o que foi analisado anteriormente, foi possível constatar a “codificação” de regras e rotinas (seta a), a sua “incorporação” no seio da AR (seta b), e a sua (repetitiva) “reprodução” (seta c). Recorrendo novamente à figura 2.1, será agora analisado o quarto processo (seta d), o qual respeita à institucionalização, ou seja, à fase em que os “drivers” se consideram ‘*taken-for-granted*’. A institucionalização das regras e rotinas que são reproduzidas através dos repetitivos comportamentos individuais dos atores organizacionais, pressupõe que os padrões de comportamento atuais sejam dissociados dos seus antecedentes históricos (Burns e Scapens, 2000).

De acordo com os dados recolhidos durante as entrevistas realizadas, percebe-se que o uso do BSC foi completamente abandonado, tal como a repetição das antigas rotinas, o que levou à constituição de novas rotinas, conforme era pretendido. As ‘novas’ rotinas dizem respeito a procedimentos guiados pelas ‘novas’ regras, que incorporam os ‘novos’ comportamentos desejados.

Não existia anteriormente, nem foi criado durante ou após o processo de implementação dos “drivers”, qualquer “manual de procedimentos”, para o acompanhamento das atividades. A ausência de uma referência teórica para o novo SCG, deve-se em parte ao facto deste ser considerado (pelos gestores da AR) como uma “evolução” do BSC que havia sido implementado em 2003.

De acordo com Burns e Scapens (2000), as instituições são consideradas como pressuposições compartilhadas e aceites de forma inquestionável.

Tendo sido confrontados todos os gestores da AR com a questão sobre se ‘as novas regras e rotinas dos “drivers” são aceites sem serem questionadas?’, as respostas obtidas foram bastante claras e esclarecedoras do nível de aceitação dos mesmos. A Diretora de Desenvolvimento de Produtos e da Qualidade respondeu “Sim, sem dúvida nenhuma (...) toda a gente reconhece que a forma como está a ser feito, está correta”. Por sua vez, o Diretor de Logística considera que “A metodologia está enraizada no dia-a-dia de toda a gente...”, realçando que por estarem “...numa fase de crescendo de resultados, é natural que a ferramenta não seja questionada”. Na sua opinião, e relativamente “...ao alto nível de gestão da organização...os “drivers” são a principal ferramenta da organização”. O Diretor de Recursos Humanos nota, porém, que relativamente aos “drivers” “...há uma maior discussão sobre o seu conteúdo. As pessoas aceitaram essa discussão (...) como forma de ‘mexer’ com a organização”. Também o Diretor Financeiro, SI & CG menciona a fácil aceitação dos “drivers” na empresa. Segundo, este:

“Sim, as pessoas aceitam perfeitamente [os “drivers”]. Sabem que são aqueles, porque é que são aqueles, o que é que temos de fazer”.

Quanto ao período que ‘decorreu até que os “drivers” estivessem completamente integrados’, a resposta foi unânime ao apontar o ano de 2011, ano em que todos “... via[m] essa situação como um aspeto positivo e de melhoria no processo” (o Diretor de Recursos Humanos). O processo de

implementação foi todo feito com recursos internos, ao contrário do que sucedeu no decorrer da implementação do sistema de “Gestão de Processos”, do SGP, ou do BSC, onde houve acompanhamento externo. O Diretor de Logística refere que “Foi um processo natural, simples e muito suportado pelo [pela área do] CG, o que é fundamental”.

Destaca-se, ainda, a consideração do Diretor Financeiro, SI & CG da AR relativamente à anterior metodologia utilizada, segundo o qual:

“O BSC é uma importante ferramenta quando as organizações estão em crescimento, balizando esse mesmo desenvolvimento. Nos casos em que não se verifica esse mesmo crescimento, o BSC não consegue dar uma resposta tão capaz ao nível do que acontece a curto prazo, nomeadamente no que se verifica relativamente à volatilidade dos mercados, fontes de incerteza, valorização da flexibilidade e capacidade de reação da gestão”.

Embora o Diretor Financeiro, SI & CG aponte o ano de 2011, como o ano em que os “drivers” passaram a funcionar em pleno, ele faz questão de referir que:

“...aceitar, aceitaram sempre, porque é uma questão relativamente intuitiva, e dá para perceber. Hoje é diferente...se não apresentarmos os “drivers”, as pessoas perguntam pelos “drivers”, mesmo em termos de conselho de administração, as pessoas perguntam... Se não enviarmos um mês, já perguntam onde é que estão, e esse é o melhor feedback que se tem, que é as pessoas sentirem a falta de olhar para as coisas. É sinal que está instituído o acompanhamento e as pessoas querem ver e preocupam-se em ver, e não criticam o facto de falarmos sobre os assuntos, porque as pessoas percebem porque é que são aqueles e não são outros, e percebem porque é que são acompanhados”.

4.3.3. Fatores que contribuíram para o ‘sucesso’ da adoção dos “drivers”

O estudo de caso realizado na AR, mostra uma mudança bem-sucedida nas práticas de CG. Tendo em consideração os fatores de resistência apontados por Burns e Scapens (2000), apresentam-se de seguida, e na opinião do investigador, quais os que contribuíram para a ausência de resistência à mudança.

Sendo a “Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses” considerada por Burns e Scapens (2000), como um dos três principais elementos causadores de resistência, de acordo com a evidência recolhida, esse tipo de comportamento não foi notado na AR. Além disso, constatou-se que desde o primeiro momento em que foram idealizados, os “drivers” contaram com o interesse e colaboração de todos os envolvidos. Deste modo, enquadrado com a cultura organizacional da AR, se conclui que um dos fatores que mais contribuiu para a bem-sucedida implementação dos “drivers” foi a ‘predisposição e forte envolvimento dos atores organizacionais nos processos de mudança’. Dada a importância deste fator, destacam-se as declarações do Diretor de Logística, segundo o qual:

“Mais importante do que qualquer metodologia é a forma como nós partimos para ela e como nós envolvemos as pessoas e como nós partilhamos esses objetivos. Cada um tem as suas reações e a mudança é uma coisa que nós temos como muito bem vista, mas a forma de implementação, e a postura das pessoas, e o auxílio e a

disponibilidade, a partilha da informação e o envolvimento das pessoas foi bem feito, por isso, a facilidade de implementação deste processo”.

Ao contrário do sucedido na AR, onde o envolvimento de todos está realmente enraizado na ‘filosofia’ da organização, na NP, isso foi obtido graças à capacidade da nova administração em ganhar a confiança dos atores organizacionais, conforme demonstra o estudo realizado por Busco *et al.* (2006).

Prova de que o envolvimento dos atores organizacionais é importante, pode também ser retirada do estudo realizado por Nor-Aziah e Scapens (2007) numa empresa governamental da Malásia, onde se verificou que um dos fatores que mais contribuiu para resistência à mudança, foi a falta de trabalho de equipa e de uma comunicação efetiva.

Outro fator considerado também de importância capital para o sucesso na adoção dos “*drivers*”, foi o ‘Forte envolvimento dos Gestores da AR’.

Coerente com a presente investigação, o estudo realizado por Burns e Scapens (2000) na organização *Ferac*, mostrou que o entendimento e os acordos (informais) de aceitação mútua entre os gestores, são de enorme contributo para o ‘sucesso’ da mudança, a-quando da adoção de novos sistemas.

Os estudos onde se verificou resistência à mudança, são também eles consistentes com os resultados da presente investigação, nomeadamente, o estudo de Burns e Scapens (2000) na empresa *Omega*. Nesse estudo, constatou-se que um dos fatores que mais contribuiu para a falha na adoção do novo sistema, foi o facto de este não ser percebido nem visionado da mesma forma pelos diversos gestores, o que foi considerado como uma enorme fonte de conflito, e que resultou nalguma falta de envolvimento por parte destes.

Por sua vez, o estudo de Ribeiro e Scapens (2006) considerou a discordância entre os membros da comissão executiva, como um dos principais fatores de resistência à mudança.

Além destes, o estudo de Siti-Nahiba e Scapens (2005) apresenta como um dos principais fatores de resistência, a falta de envolvimento e o conflito de interesses de alguns gestores. Aliás, no caso dos gestores operacionais, o seu envolvimento foi tão baixo, ao ponto de eles próprios terem criado um conjunto de indicadores alternativos.

A “*Resistência devido à falta de capacidade para enfrentar as mudanças*”, é considerada por Burns e Scapens (2000), como outro dos principais elementos causadores de resistência.

O estudo realizado na AR mostrou que a ‘Experiência adquirida com a implementação e uso do BSC’, foi um elemento bastante importante para o sucesso do processo de implementação dos “*drivers*”. Quando comparados com o BSC, os “*drivers*” são considerados como “... um *upgrade*, um ajustamento”. Na opinião do Diretor de Logística, esse processo evolutivo, aliado à:

“...abertura das pessoas e ao facto de virem de um SCG de acompanhamento por indicadores e por objetivos... abriu caminho em termos de mudança, de lógica de pensamento e organização...; Do modo que estão montados os “drivers”, e da forma como se dá a informação às pessoas no dia-a-dia, para a utilizar, é aí que está o sucesso da implementação. Se obrigarmos as pessoas que estão no terreno a serem elas a ter que calcular os indicadores, e recolher informação para o próprio indicador,

obviamente aí a resistência vai ser maior. As pessoas devem ter as ferramentas, devem ter os indicadores disponibilizados, e devem focar-se nas ações que têm de implementar para por os indicadores no trilho...A receptividade das UN a estes modelos, passa exatamente por aqui. Os utilizadores terem a informação disponível, sem terem de andar atrás dela”.

Os resultados do presente estudo vão ao encontro dos resultados obtidos no estudo de Burns e Scapens (2000). Nesse estudo, realizado na organização *Ferac*, a capacidade técnica e alto nível de instrução financeira dos gestores, foi considerada como um dos principais fatores minimizadores da resistência à mudança por falta de capacidade (para enfrentar mudanças). Também o estudo de Yazdifar *et al.* (2008) mostrou que a formação adequada dos colaboradores é um fator que se revela bastante influente na hora de operar mudanças ao nível intra-organizacional.

Realce, também, para um dos principais fatores que contribuiu para a ausência de resistência à mudança na AR, que é a ‘Competência e confiança nos profissionais de CG’.

À semelhança da presente investigação, o estudo de Busco *et al.* (2006) salientou o papel da confiança nos profissionais da área financeira, e a sua capacidade para interagir, como enormes contributos para a implementação bem-sucedida de um SCG completamente diferenciado do que existia no passado.

No lado oposto, o estudo de Nor-Aziah e Scapens (2007) apontou a falta de confiança entre os atores organizacionais, como um dos principais fatores que levou a que tivesse ocorrido resistência à mudança por falta de capacidade (para enfrentar mudanças).

Outro dos fatores considerado como muito relevante para o sucesso da implementação dos “drivers” na AR, é o ‘Uso interativo dos “drivers”, fiabilidade e eficácia dos SI’. Esta conclusão é coerente com os resultados obtidos no estudo de Busco *et al.* (2006), onde se realçou a fiabilidade dos pontos de acesso ou *interface* do sistema, como um dos principais fatores minimizadores da resistência.

Por outro lado, o estudo de Ribeiro e Scapens (2006) concluiu que a ausência de uma estrutura de tecnologias de informação fiável, é um fator de resistência à mudança (por falta de capacidade).

No presente estudo, foi também identificada uma ‘Mudança ocorrida à luz das formas de pensar e agir vigentes’. Este tipo de mudança contribuiu determinantemente para evitar comportamentos de “Resistência devido a um apego às formas de pensar e agir”, o último dos elementos causadores de resistência, apontados por Burns e Scapens (2000).

Coerente com a presente investigação, o estudo de Nor-Aziah e Scapens (2007) revela um caso onde ocorreu resistência à mudança, e onde o apego às formas de agir vigentes e às rotinas anteriores era tão forte, que levou à manutenção das mesmas, e consequentemente contribuiu para a não institucionalização do novo sistema. Além deste estudo, também Burns e Scapens (2000) na empresa *Omega*, apresentam o apego dos gestores operacionais aos indicadores

antigos (e o facto considerarem as novas regras e rotinas como uma ameaça às existentes) como um enorme elemento de resistência à mudança.

‘Novas instituições emergentes, consistentes com as atuais’ são outro dos fatores apontados para o sucesso da adoção dos “*drivers*”, e uma das principais conclusões da presente investigação. À semelhança desta investigação, o estudo realizado por Yazdifar *et al.* (2008) salientou a importância de se perceber as instituições vigentes, e operar uma mudança consistente com as mesmas, como um dos fatores minimizadores da resistência.

Por outro lado, o estudo de Siti-Nahiba e Scapens (2005) considerou como um dos principais fatores de resistência à mudança (por apego às formas de pensar e agir), o facto das novas rotinas não estarem alinhadas com as instituições existentes.

No presente estudo, concluiu-se que todos os gestores ficaram satisfeitos com a implementação dos “*drivers*”, uma vez que estes passaram a permitir uma melhor focalização, acompanhamento e avaliação dos resultados do negócio. Além disso, tiveram uma contribuição importante na melhoria dos resultados, e são considerados como um ferramenta simples e menos morosa no tratamento da informação que disponibilizam de forma eficiente e acessível.

Mesmo tratando-se de um projeto inovador, esta mudança não suscitou resistência por apego às formas de pensar e agir, uma vez que houve uma melhoria relativamente ao anterior SCG. Este estudo é consistente com o estudo de Busco *et al.* (2006), onde a organização analisada também passou pela implementação de um projeto (*six sigma*) inovador (que igualmente contribuiu para valorizar as medidas tomadas pelos gestores), o qual, também, não suscitou resistência à mudança.

Embora o presente estudo se debruce essencialmente sobre a mudança ao nível intra-organizacional, convém referir que ‘Pressões externas e internas não divergentes’ pode, ainda, ser considerado como um dos fatores que contribui para a mudança bem-sucedida nos SCG. A evidência obtida mostra que a adoção da nova ferramenta de CG foi idealizada e desenvolvida com a colaboração direta da *holding*. A presente conclusão vai de encontro ao postulado no estudo realizado por Ribeiro e Scapens (2006), onde os autores salientaram a importância de serem consideradas as instituições externas, e fatores como ‘*poder*’ e ‘*confiança*’, a-quando da análise de processos de mudança em CG.

Por sua vez, o estudo realizado por Siti-Nahiba e Scapens (2005) na organização *Eagle*, revelou-nos um caso onde a decisão de mudança foi imposta pela empresa mãe, com vista a um processo de construção de imagem. Houve resistência à mudança, e a divergência entre as pressões externas e internas, foi apontado como um dos principais fatores que contribuiu para a não institucionalização do sistema idealizado (que foi moldado pelas instituições existentes).

Capítulo V – Conclusões

5.1. Síntese global da Dissertação

Este estudo debruçou-se sobre o tema da mudança nas práticas de CG nas organizações, tendo sido conduzido um estudo de caso numa organização específica, a qual decidiu abandonar o BSC que tinha implementado em 2003 e implementar uma nova ferramenta designada por “*drivers*”.

A revisão de literatura foi conduzida com o propósito de identificar os principais estudos levados a cabo sobre a problemática em análise, nomeadamente investigações tendo por base o modelo de Burns e Scapens (2000).

Da revisão da literatura realizada, foi possível perceber que tem sido crescente o interesse sobre os processos de mudança em CG, havendo porém reduzida investigação empírica sobre o assunto em Portugal.

No presente estudo foi adotada uma metodologia qualitativa, e o estudo de caso como método de investigação. Procurando encontrar um melhor entendimento teórico e prático sobre o processo de mudança, foi utilizado o modelo de Burns e Scapens (2000) como suporte teórico desta investigação.

Entre Março de 2011 e Abril de 2012 foi realizado trabalho de campo na AR, tendo sido recolhidas informações detalhadas e explicações sobre as práticas vigentes. A investigação focalizou a sua atenção na forma *como* a AR passou da ferramenta BSC para o uso de “*drivers*”.

Tendo subjacente a evidência recolhida, o investigador retirou conclusões acerca dos motivos que levaram à adoção dos “*drivers*”, como decorreu o processo de implementação (identificando os fatores que estiveram na origem do ‘sucesso’ do processo), e como os gestores encaram esta nova ferramenta. Assim sendo, verifica-se que o processo de mudança nas práticas de CG na AR pode ser considerado evolucionário, dado que a mudança ocorreu à luz das ‘formas de pensar e agir vigentes’. Não tendo os “*drivers*” espelhado todas as dimensões do BSC, considerando apenas algumas, ‘as suas ‘formas de pensar’ foram compatíveis com as do BSC.

As instituições vigentes aquando da implementação dos “*drivers*” centralizam-se numa perspetiva de mercado e desempenho, e as novas ‘formas de pensar’ não as quebraram nem desafiaram. Optaram por uma lógica de condução do negócio mais focalizada e orientada para o curto prazo, enquanto no BSC era dada mais atenção ao médio e longo prazo.

Com a adoção da nova abordagem foi mantido o *focus* no mercado e a orientação para o desempenho a curto prazo saiu reforçado. Os “*drivers*” assentam numa lógica mais simples e mais pragmática de condução do negócio e ‘as formas de pensar e de agir’ mantiveram a sua preocupação em atingir o desempenho expectável do acionista e de responder ao mercado, contudo com uma postura mais operacional, e definida numa base anual. Considera-se que os

“drivers” vieram reforçar as instituições existentes, e paralelamente fizeram emergir novas instituições consistentes com as atuais, o que poderá em parte explicar a ausência de resistência e o ‘sucesso’ da sua rápida implementação.

À semelhança dos resultados obtidos noutros estudos empíricos (e.g., Burns e Scapens, 2000; Lukka, 2007; Siti-Nahiba e Scapens, 2005) os resultados do presente estudo são consistentes com o argumento de que a mudança e a estabilidade não são exclusivos.

Da realização do estudo de caso na AR, foram identificados alguns fatores que contribuíram para a ausência de resistência à mudança na implementação dos “drivers”, conforme se apresenta resumidamente abaixo.

Fatores que contribuíram para a ausência de resistência à mudança:

- ✓ Predisposição e forte envolvimento dos atores organizacionais nos processos de mudança;
- ✓ Forte envolvimento dos gestores da AR;
- ✓ Experiência adquirida com a implementação e uso do BSC;
- ✓ Competência e confiança nos profissionais de CG;
- ✓ Uso interativo dos “drivers”, fiabilidade e eficácia dos SI;
- ✓ Mudança ocorrida à luz das ‘formas de pensar e de agir’ vigentes;
- ✓ Novas instituições emergentes, consistentes com as atuais;
- ✓ Pressões externas e internas não divergentes.

De seguida, apresentam-se os contributos teóricos e práticos do estudo, as limitações de investigação e as oportunidades para investigação futura.

5.2. Contributos teórico-práticos da investigação

5.2.1. Contributos teóricos

Tendo como ponto de referência o modelo de Burns e Scapens (2000), a presente investigação procura desenvolver um estudo que aborde os fatores de resistência na adoção de novas práticas de CG por parte de uma organização específica.

O principal contributo teórico deste trabalho de pesquisa (nomeadamente, para o modelo de Burns e Scapens (2000)) é o de mostrar como o papel dos profissionais de CG é importante para a adoção, evolução e sucesso dos SCG.

Conforme foi mencionado neste estudo de caso, os profissionais do CG foram determinantes para a adoção bem-sucedida dos “drivers”. A sua competência e o modo eficaz como promoveram o

novo SCG, foi determinante para o seu 'sucesso'. Além disso, dentro da AR, os profissionais de CG são considerados como uma fonte de confiança e de mérito reconhecido, o que também contribuiu para minimizar a resistência à mudança.

Os resultados da investigação apresentada são semelhantes aos obtidos por Busco *et al.* (2006) na organização NP, tendo estes autores demonstrado que um dos principais fatores que contribuíram para evitar a resistência à mudança, foi a elevada capacidade dos profissionais da área financeira (onde se inclui o CG) para interagirem com outros profissionais e para traduzir os problemas operacionais em termos financeiros.

Para finalizar, convém salientar que as conclusões desta investigação são coerentes com os estudos realizados por Vicente (2007) e Vicente *et al.* (2011) sobre a mudança nas práticas de CG em Portugal, na última década, os quais concluíram acerca do papel importante ocupado pelos profissionais de CG no processo de adoção de novas práticas e/ou SCG, e da necessidade de uma perfeita sintonia com os sistemas de informação.

Além do contributo teórico mencionado, o investigador considera que o modelo de Burns e Scapens (2000) proporciona uma estrutura conceptual adequada para a análise da 'institucionalização' de processos de mudança em CG.

5.2.2.Contributos Práticos

Conforme foi abordado ao longo desta investigação, a implementação dos "drivers" resultou em grandes benefícios para AR, em especial, ao nível da focalização. O segredo do seu 'sucesso' está naturalmente relacionado com a forma como foram implementados, bem como são usados. O estudo de caso realizado na AR permitiu um melhor entendimento desse processo de mudança nas práticas de CG. Do ponto de vista prático, a compreensão deste fenómeno poderá ter um contributo importante para o 'sucesso' de outros processos de implementação de novos sistemas ou ferramentas de gestão na organização.

Entre os fatores que contribuíram para o sucesso prático dos "drivers" (e que poderão contribuir decisivamente para a implementação de outras soluções), destacam-se os seguintes:

- ▶ Assegurar o envolvimento dos gestores;
- ▶ Manter os momentos formais de discussão e acompanhamento;
- ▶ Garantir a fiabilidade, simplicidade e eficácia dos sistemas de informação;
- ▶ Estimular a comunicação entre toda a estrutura organizacional – formal e informalmente;
- ▶ Assegurar a melhoria do conhecimento e das competências dos seus profissionais;
- ▶ Garantir uma boa definição dos indicadores e objetivos da organização;
- ▶ Promover a participação das várias linhas aquando da definição de novos sistemas de gestão, mostrando aos atores organizacionais que fazem parte do processo e que a opinião de todos é importante, de forma a sentirem-se envolvidos;

- ▶ Permitir a flexibilização e evolução dos novos sistemas, promovendo a sua ligação com as necessidades da organização, conforme estas também vão evoluindo;
- ▶ Promover a ligação entre os novos sistemas e outras ferramentas já em uso na AR.

Tal como previsto no modelo de Burns e Scapens (2000), a-quando a implementação de novos SCG desafiam as ‘formas de pensar e agir vigentes’, valores ou crenças, é possível que surjam resistências à mudança, por parte dos atores organizacionais. Deste modo, todas as iniciativas que assegurem o envolvimento de toda a organização, em especial dos seus gestores, contribuem para promover na prática a adoção e a consequente institucionalização de novos sistemas ou ferramentas de gestão.

5.3. Limitações da Investigação

No decorrer desta investigação foram surgindo (ou tornou-se perceptível) dificuldades de vários tipos. Estas podem ser sumariadas como se segue:

- a) A ausência de um referencial teórico sobre a metodologia “*drivers*”, que servisse de suporte e de ponto de comparação. Tendo sido a AR, a primeira organização da CA, SGPS a implementar esta metodologia, revelou-se bastante difícil fazer o levantamento de dados, e perceber todas as particularidades desta abordagem;
- b) O método de investigação utilizado no presente estudo foi o estudo de caso. Tendo o investigador escolhido a realização de um estudo de caso, não é possível a realização de qualquer generalização de natureza estatística (Ryan *et al.*, 2002; Yin, 2009), existindo a necessidade de serem replicados estudos em organizações teoricamente similares;
- c) O método de recolha de dados baseou-se, fundamentalmente em entrevistas. Tendo estas sido realizadas a quatro gestores e a uma técnica de CG, e pese embora os esforços de triangulação entre as várias fontes, levanta-se a questão fundamental de perceber até que ponto a imagem transmitida ao investigador, estará distorcida no sentido de favorecer certos pontos de vista, em detrimento de outros;
- d) A complexidade do objeto de estudo relacionada com o acesso limitado do investigador ao ‘setting’ e às fontes de evidência. A questão de acesso à organização estudada coloca enormes dificuldades a um investigador externo, ao qual lhe é, apenas, possibilitado analisar o comportamento organizacional por via indireta, ou seja, através de meios de informação disponibilizados em condições, normalmente, bastante restritivas. Para além desta questão, tendo os “*drivers*” sido adotados em 2009, e a recolha de dados ter decorrido entre 2011 e 2012, a investigação poderá não reproduzir todas as mudanças operadas e evoluções ocorridas desde o início;

e) A aplicação dos conceitos do modelo de Burns e Scapens (2000) obrigava a dispor de mais tempo e da possibilidade de realizar um estudo de caso longitudinal, conforme recomendado por alguns autores (e.g., Burns, 2000; Burns e Baldvinsdottir, 2005; Moll *et al.*, 2006).

A limitação temporal de uma dissertação de mestrado, e o processo de recolha de dados, causaram algumas limitações ao desenvolvimento do estudo.

5.4. Sugestões para Investigação Futura

Sendo os “*drivers*” uma abordagem “nova”, e a sua adoção recente, uma oportunidade para investigação futura é um prolongamento desta investigação, nomeadamente através de um estudo longitudinal, capaz de analisar a sua evolução e os impactos da sua utilização continuada, testando com particular incidência a sua lacuna no âmbito da estratégia a médio e longo prazo, quando comparada com o BSC, conforme mencionado pelos gestores da AR.

Considerando as limitações do presente estudo, o investigador considera oportuno replicar a aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000) noutras organizações onde tenha ocorrido mudança ao nível intra-organizacional, nomeadamente na ACC, a segunda organização do grupo CA, SGPS, onde foi recentemente adotada a metodologia “*drivers*”.

Atendendo a que a utilização em conjunto das teorias OIE e NIS possibilita um entendimento mais abrangente do processo de mudança em CG, dado que consideram a complementaridade entre as influências institucionais internas e externas, e uma vez que a adoção dos “*drivers*” implicou um processo articulado entre a CA, SGPS e o Diretor Financeiro, SI & CG da AR, seria importante investigar com detalhe o nível da influência das instituições (externas) da casa mãe, no processo de institucionalização.

Existindo a informação de que anualmente são realizadas reuniões com todas as UN's da CA, SGPS (existindo também contactos regulares ao longo do ano), onde se partilham e discutem as práticas de CG utilizadas em cada UN, uma sugestão para investigação futura, e considerando o que foi dito anteriormente, seria estudar, recorrendo ao modelo de Burns e Scapens (2000), a influência das instituições de cada uma das UN's nas restantes, e na *holding*, bem como desta nas UN's.

Além das oportunidades de investigação mencionadas, o investigador sugere que futuras investigações possam “testar”, e inclusivamente desenvolver as conclusões do presente estudo. Essas investigações poderão proporcionar novos “*findings*” relativamente ao papel ocupado pelos profissionais de CG na adoção e evolução de ferramentas de CG. Conforme foi abordado ao longo deste estudo, o seu papel revelou-se determinante para o sucesso do uso da metodologia

“drivers”, especialmente por se tratar de uma metodologia “nova”, sem a existência de “manuais” ou regras bem definidas, à semelhança de outras metodologias.

REFERÊNCIAS

- Alves, M. (2003). *Decisores e Informação Contabilística – Sua Influência nas Decisões Empresariais*. Tese de Doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.
- Amaratunga, D., & Baldry, D. (2001). Case study methodology as a means of theory building: performance measurement in facilities management organizations. *Work Study*, 50(3), 95-104.
- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School Press.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2004). *Management Control Systems* (11th Edition). New York: McGraw-Hill.
- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., & Young, M. (1997). *Management Accounting* (2nd edition). New Jersey: Prentice Hall.
- Barley, S. & Tolbert, P. (1997). Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution. *Organization Studies*, 18(1), 93-117.
- Bédard, J., & Gendron, Y. (2004). Qualitative research on accounting: some thoughts on what occurs behind the scene. In Humphrey, C., & Lee, B., *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods* (Eds.), pp. 191-206, Oxford: Elsevier.
- Berry, A., Coad, A., Harris, E., Otley, D., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Berry, A., & Otley, D. (2004). Case-based research in accounting. In Humphrey, C., & Lee, B., *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods* (Eds.), pp. 231-255, Oxford: Elsevier.
- Bjoornenak, T., & Olson, O. (1999). Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10(4), 325-338.
- Brewer, P. (1998). National culture and activity-based costing systems: a note. *Management Accounting Research*, 9(2), 241-260.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change. Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566-596.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (2003). *The challenge of management accounting change. Behavioral and cultural aspects of change management*. London: Elsevier/CIMA.
- Burns, J., & Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. (2006). Trust for Accounting and Accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), 11-41.
- Chua, W. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, LXI(4), 601-632.
- Chua, W. (1996). Issues in Substantive Areas of Research: Field Research in Accounting. In Richardson, A., *Research Methods in Accounting: Issues and Debates* (ed.), pp. 209-228, Vancouver: CGA - Canada Research Foundation.

- Coch, L., & French, J. (1948). Overcoming resistance to change. *Human Relations*, 1(4), 512-532.
- Dillard, J., Rigsby, J. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context – Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17(4), 506-542.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1991). Introduction. In Powell, W., & DiMaggio, P., *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (Eds.), pp. 1-38. Chicago: The University of Chicago Press.
- Ferreira, A. (2002). *Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal*. Tese de Doutoramento, Lancaster University, Lancaster.
- Ferreira, A., & Otle, D. (2004). *The design and use of management control systems: an extended framework for analysis*. Working Paper, Lancaster University & Portuguese Catholic University, Porto.
- Ferreira, A. (2009). *A Análise da Relação entre o Balanced ScoreCard e a Estratégia – Estudo de Caso*. Tese de Doutoramento, Instituto Superior Ciências do Trabalho e da Empresa *Business School*, Lisboa.
- Gummesson, E. (1991). *Qualitative Methods in Management Research*. Newbury Park: Sage Publications.
- Hamel, J., Dufour, S., & Fortin, D. (1993). *Case study methods*. Newbury Park: Sage Publications.
- Hayes, T., & Mattimoe, R. (2004). To tape or not to tape: reflections on methods of data collection. In Humphrey, C., & Lee, B., *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods* (Eds.), pp. 359-372, Oxford: Elsevier.
- Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), 59-97.
- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- Huy, Q. (2001). Time temporal capability, and planned change. *Academy of Management Review*, 26(4), 601-623.
- Johansson, I., & Baldvinsdottir, G. (2003). Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14(3), 219-234.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. *Management Accounting Research*, 20(2), 146-162.
- Johnson, H., & Kaplan, R. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. (1986). The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5), 429-452.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting research*, 18(1), 76-101.

- Major, M., & Ribeiro, J. (2008). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In Major, M., & Vieira, R., *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática* (orgs.), pp. 35-59. Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, C. (2001) *O Controlo de Gestão e a Contabilidade*. Lisboa: Vislis Editores.
- Mason, J. (2002). *Qualitative Researching* (2nd edition). London: Sage Publications.
- Miles, M., & Huberman, A. (1994). *Qualitative Data Analysis* (2nd edition). London: Sage Publications.
- Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2006). Institutional theory. In Hoque, Z., *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods* (ed.), pp. 183-205. London: Spiramus.
- Nor-Aziah, A., & Scapens, R. (2007). Corporatisation and accounting change. The role of accounting and accountants in a Malasyan public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-247.
- Otley, D. (1999). Performance management: a Framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Patton, E., & Appelbaum, S. (2003). The Case for Case Studies in Management Research. *Management Research News*, 26(5), 60-71.
- Punch, K. (1998). *Introduction to Social Research: Quantitative & Qualitative Approaches*. London: Sage Publications.
- Ribeiro, J., & Scapens, R. (2006). Institutional theories in management accounting change. Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Robalo, R. (2008). Mudança nos sistemas de contabilidade de gestão. In Major, M., & Vieira, R. *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática* (orgs.). pp. 281-298. Lisboa: Escolar Editora.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method & methodology in finance & accounting* (2nd edition). London: Thomson.
- Scapens, R. (1990). Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods. *British Accounting Review*, 22(3), 259-281.
- Scapens, R. (2004). Doing case study research. In Humphrey, C., & Lee, B., *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods* (Eds.), pp. 257-279, Oxford: Elsevier.
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Scapens, R., Ezzamel, M., Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2003). *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*. London: Elsevier/CIMA.
- Scapens, R., Jazayeri, M. & Scapens, J. (1998). SAP: integrated Information Systems and the implications for Management Accountant. *Management Accounting Research*, 76(8), 46-48.
- Shields, M., & Young, S. (1989). A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. *Journal of Cost Management*, Winter, 17-27.
- Siti-Nahiba, A., & Scapens, R. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73.

- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271.
- Sulaiman, S., & Mitchell, F. (2005). Utilizing a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, 16(4), 422-437.
- Tool, M. (1993). The Theory of Instrumental Value: Extensions, Clarifications. In Tool, M., *Institutional Economics: Theory, Method, Policy* (ed.), pp. 119-159. Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Vaivio, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research*, 10(4), 409-437.
- Vicente, C. (2007). *Estudo da mudança nas práticas de Controlo de Gestão em Portugal*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior Ciências do Trabalho e da Empresa Business School, Lisboa.
- Vicente, C., Major, M. & Pinto, J. (2011). Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal. *Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – Contabilidade & Gestão*, 10, 9-40.
- Vieira, R., Major, M. & Robalo, R. (2008). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In Major, M., & Vieira, R., *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática* (orgs.), pp. 129-163. Lisboa: Escolar Editora.
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organization. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), 404-430.
- Yin, R. (2009). *Case Study Research: Design and Methods* (4th Edition). London: Sage Publications.

Porto, Novembro de 2012

O Mestrando,

(José António Monteiro Coelho dos Santos)

A Orientadora,

(Prof.^a Doutora Maria João Martins Ferreira Major)

ANEXOS

Anexo I – Carta de apresentação do estudo

Caro

Finance, IS and Business Control DIRECTOR.

Dr. Rui Fernandes

Sou o José António Santos, e com a colaboração da minha orientadora, a Prof. Dr.ª Maria Major do ISCTE, encontro-me a desenvolver uma dissertação sobre as práticas de controlo de gestão em Portugal.

No nosso entender, e dado o enorme prestígio internacional e reputação no que toca à qualidade da sua gestão, a AMORIM é a organização ideal para a realização do nosso case study.

Não pedimos que nos solicitem dados financeiros ou outros dados considerados confidenciais para a vossa organização, apenas solicitamos que nos facultem algumas entrevistas (4 a 8), com o intuito de apurarmos entre outras coisas:

- A evolução das práticas de controlo de gestão na AMORIM;
- A ligação do controlo gestão à vossa política de qualidade;
- As dificuldades de implementação do controlo de gestão;
- O processo de "aprendizagem";
- Os sectores mais "Críticos";
- Orientações quanto ao futuro;
- O papel Estratégico do Controller;
- Evolução das tarefas do Controller;
- Etc.

Compreendemos perfeitamente que possam não responder a todas as nossas solicitações, sendo que ter o prazer de "conhecer de perto" o funcionamento de tão prestigiada organização, é por si só um enorme orgulho para nós.

Gratos pela atenção dispendida, e aguardando uma resposta da sua parte, despedimo-nos cordialmente.

Melhores Cumprimentos,

José António Santos

Maria João Major

Anexo II – Guião da Entrevista da 1ª Fase

A adaptar em função do cargo do entrevistado.

Temas a desenvolver:

1. Descrição das atuais funções do Entrevistado (incluindo as suas qualificações académicas), bem como do seu passado profissional.
2. Apresentação da Organização, nomeadamente: as suas políticas estratégicas principais, a sua atual e anterior estrutura organizacional (caso tivesse sofrido alterações), a sua evolução histórica, os seus processos de fabrico, a tecnologia utilizada, principais produtos/ serviços fornecidos, o seu organograma, etc.
3. Meio envolvente da Organização – Principais concorrentes, clientes e fornecedores.
4. Principais desafios que a AR teve de enfrentar recentemente.
5. Descrição do atual SCG utilizado.
6. Descrição do anterior SCG utilizado.
7. Porque adotou um novo SCG a organização?
8. Porque escolheu os “drivers”?
9. Como foi desenvolvido o processo de implementação? A AR desenvolveu toda a implementação autonomamente ou recorreu aos serviços de alguma organização de consultoria?
10. Descrição do sistema de “drivers” adotado.
11. Pontos fortes e pontos fracos percebidos da adoção dos “drivers” pelos gestores.
12. Qual o nível de utilização do no SCG por parte dos gestores?
13. Qual o grau de satisfação relativamente à informação providenciada pelos “drivers”? Que tipo de informação consideram os gestores nas suas tomadas de decisão?
14. Como está a evoluir o sector dos revestimentos em Portugal, na Europa e no Mundo?
15. Como encaram os vossos colaboradores, o futuro da AR?
16. Qual a orientação da AR quanto ao futuro?
17. Que tipo de SI utiliza a vossa organização?
18. Que tipos de relatórios são apresentados aos gestores? Com que frequência recebem os gestores esses relatórios? Qual o uso dado a essa informação?
19. Como difere a informação fornecida pelo atual SCG, relativamente ao anterior? Essa informação é realmente usada pelos gestores? Quais são os maiores utilizadores dessa informação?
20. Ocorreram outras alterações na AR para além da mudança no SCG?
21. Analisar se as especificidades dessa organização permitem que este estudo seja apoiado teoricamente com base no modelo de Burns e Scapens (2000).
22. Verificar se as particularidades da AR, relativamente ao seu processo produtivo e posicionamento estratégico, influenciam o desenho do seu SCG
23. Como foram implementados os sistemas?
24. Quais foram as dificuldades, resistências e problemas resultantes da adoção do novo sistema?

Anexo III – Guião da Entrevista da 2ª Fase

Temas a desenvolver:

I – Sobre o entrevistado e o departamento do CG

1. Descrição sintética das atividades e funções do entrevistado (incluindo uma breve referência às suas qualificações académicas e ao seu passado profissional).
2. Descrição do papel ocupado pelo departamento de CG nas suas rotinas, responsabilidades e funções? Qual a sua perceção acerca do mesmo?

II – Sobre o SCG e a adoção dos “drivers”

1. Descrição do atual SCG (instrumentos utilizados e ligação entre eles, bem como a sua integração; papel & processo de CG; gestores envolvidos; posicionamento no contexto da CA, ...)?
2. Descrição do atual sistema de medição do desempenho - “drivers” (indicadores, perspetivas, estrutura, formas de cálculo, informação, utilizadores, periodicidade, integração com outras ferramentas de CG)?
3. Qual o SCG/ SGD existente na AR antes da implementação dos “drivers”?
4. Quem é o responsável pela implementação dos “drivers”?
5. Quais os motivos que levaram a AR a adotar os “drivers”?
6. Como foi desenvolvido o processo de implementação dos “drivers” (a AR desenvolveu toda a implementação autonomamente ou recorreu aos serviços de alguma organização de consultoria)?
7. Qual é o *software* que suporta os “drivers”? E com que eficácia?
8. São disponibilizados que tipos de relatórios aos gestores? E com que frequência? Nível de utilização efetiva dessa informação?
9. Destinatários internos e externos da informação facultada pelos “drivers”?
10. Que perceção têm os gestores acerca do papel dos “drivers” (monitorização; tomada de decisão; alinhamento estratégico; definição de objetivos e metas; instrumento de comunicação e diálogo; instrumento de avaliação; *reporting* à casa mãe...)?
11. Nível de satisfação global dos gestores relativamente à informação proporcionada pelos “drivers”?
12. Ocorreram outras alterações significativas na AR para além da mudança no SCG?
13. Verificar se as particularidades da AR, relativamente ao seu processo produtivo e posicionamento estratégico, influenciam o desenho do seu SCG?
14. Você tomou contacto com o uso dos “drivers” a partir de que momento? Como foi a evolução do modelo no início?
15. Quais os motivos na sua opinião que levaram à implementação dos “drivers”? E para o seu trabalho especificamente?

16. Qual é a sua opinião relativamente ao projeto que tinha sido idealizado e ao que foi implementado?
17. Existe alguma coisa que você faria de forma diferente no processo de estudo do projeto e implementação dos “drivers”?
18. Como considera a sua adaptação ao novo SCG? E da AR? Prazo que decorreu até à sua completa assimilação?
19. Quais foram as dificuldades e problemas resultantes da adoção dos “drivers”? Quais os principais motivos que geraram resistência à mudança?
20. Quais os fatores que contribuíram para a implementação com sucesso dos “drivers”?

III – Sobre o modo de uso dos “drivers”

1. Os “drivers” são comunicados de que modo à sua área de responsabilidade?
2. Que tipo de informação é apresentado pelos “drivers”?
3. Quem são os destinatários da informação dos “drivers” na sua área de responsabilidade?
4. A definição da estrutura e componentes dos “drivers” (indicadores, fórmulas de cálculo, perspetivas, relações de causa e efeito) foi feita com intervenção e contributo da sua área de responsabilidade, ou de modo centralizado (departamento de CG, consultores, direção...)?
5. As principais utilizações dos “drivers” na AR são na sua opinião: (a) apoio na implementação estratégica (b) apoio à gestão operacional no dia a dia; (c) manutenção de alertas sobre as ameaças externas e promoção da mudança estratégica, caso necessário (d) promover a comunicação interna horizontal e vertical; (e) outras (referir)?
6. Com que periodicidade se reúne com os gestores? Qual o impacto dos “drivers” nessas reuniões? Eles são favoráveis? Porquê?
7. Como se desenvolve o processo de revisão dos “drivers”?
 - O que despoleta essa necessidade?
 - Quem comanda o processo de revisão?
 - Periodicidade?
 - Sua ligação ao processo de formulação estratégica?
 - A que nível estão envolvidos os gestores descentralizados no processo de revisão?
8. Como se desenvolve a integração dos “drivers” no processo de planeamento da UN?
 - As metas e as iniciativas são definidas de que modo?
 - No processo de definição das metas e iniciativas, como interagem os superiores, subordinados e pares, e como se processa a negociação?
9. Que informação contém, e como são usados os “drivers”?
 - A descentralização da informação constante nos “drivers” é feita de que forma na sua área de responsabilidade? De que modo são definidos os indicadores?
 - Os “drivers” são de consulta permanente ou de atualização periódica (sendo periódica, qual a periodicidade; sendo permanente, qual a regularidade de consulta?);

- No processo de tomada de decisão, os gestores usam a informação dos “drivers” diariamente?
 - Relativamente às reuniões realizadas para avaliar e discutir a informação proporcionada pelos “drivers”, qual é a sua: a) periodicidade; b) intervenientes; c) temas abordados; d) resultados e ações tomadas - Pode exemplificar?
10. Em que formato são disponibilizados os “drivers” aos gestores (*software* específico, papel, folha de cálculo, outros)? Os “drivers” encontram-se integrados com o ERP?
 11. Considerando os “drivers” utilizados pelo seu departamento:
 - Existe uma relação positiva ou negativa relativamente às suas principais funções e responsabilidades? De que modo? Pode exemplificar?
 - Os indicadores financeiros e não financeiros têm importância equivalente?
 - Existe algum (s) indicador (es)/ KPI dos “drivers”, que mereça (m) uma atenção especial?
 - Qual o nível de importância atribuído às relações de causa e efeito?
 12. A regularidade com que a informação dos “drivers” é disponibilizada aos gestores, é consistente com as suas necessidades? Qual o nível de satisfação dos gestores relativamente à informação recebida?
 13. Os resultados alcançados nos indicadores/ KPIs dos “drivers” são transmitidos de que modo? E que impacto tem o *feedback* recebido?
 14. De que modo lhe é transmitido que está a cumprir/ cumpriu os seus objetivos?
 15. Os “drivers” são capazes de recolher e transmitir aos gestores as alterações ocorridas na estratégia da empresa? E na sua sustentabilidade?
 16. Os “drivers” estão ligados ao SGD e aos COI's? Como? Acredita que eles contribuem para a melhoria do desempenho?
 17. Relativamente à utilidade e eficácia dos “drivers” qual é o sentimento dos gestores?
 - Grau de Satisfação na área produtiva? (Em que aspetos os “drivers” agradam ou desagradam)?
 - Grau de satisfação geral? (Em que aspetos os “drivers” agradam ou desagradam)?
 - Quais os pontos fortes e pontos fracos dos “drivers”?
 - Comparativamente ao BSC anteriormente utilizado, quais são pontos fortes e pontos fracos dos “drivers”?
 18. Como difere a informação fornecida pelos “drivers”, relativamente ao anterior SCG? Essa informação é realmente usada pelos gestores? Quais são os maiores utilizadores dessa informação?
 19. Com que frequência consulta os seus colegas de outras unidades do grupo CA (ou fora) para discutir temas de desempenho e controlo? Qual a perceção geral deles acerca dos “drivers”?
 20. Na sua opinião, as outras unidades do grupo CA deviam adotar o uso de “drivers”? Porquê?

Anexo IV – Guião da Entrevista da 3ª Fase

Temas a desenvolver:

Codificação

1. Que ações/ mecanismos foram criados para tornar os “drivers” numa ferramenta mais simples e menos morosa no tratamento da informação (em relação ao BSC)?
2. A que se deve, uma disponibilização e partilha de informação feita de forma mais eficiente e acessível (apenas à interação dos “drivers” com ao *Report Manager* da *Microsoft*)?
3. De que modo foram estruturados os “drivers” (n.º indicadores, perspetivas, fórmulas de cálculo) com vista à focalização do negócio e melhor controlo na obtenção dos objetivos?
4. Quais são as principais diferenças (n.º indicadores, metas, etc.) dos “drivers” comparativamente com o BSC?
5. Como foram motivados/ sensibilizados os colaboradores para a procura de melhores resultados?

Incorporação

1. Foram desenvolvidas e especificadas novas regras e rotinas?
2. Os colaboradores foram consciencializados, e receberam formação para a utilização dos “drivers”?
3. Os colaboradores receberam incentivos para “colaborarem” com a incorporação dos “drivers”? Houve alguma recompensa pelo seu esforço?
4. No processo de implementação, aconteceram alguns episódios de resistência? Como foi ultrapassada a situação?

Reprodução

1. Que mecanismos foram criados, que comprovam que os “drivers” são reproduzidos?
2. As mudanças operadas relativamente ao anterior SCG foram incorporadas e reproduzidas constantemente?
3. Quais os resultados da reprodutibilidade dos “drivers”?
4. Os “drivers” sofreram ajustes durante o processo de implementação, relativamente aquilo que havia sido idealizado?

Institucionalização

1. Que período decorreu até que os “drivers” estivessem completamente integrados?
2. As novas regras e rotinas dos “drivers” são aceites sem serem questionadas?
3. Pode-se considerar que o modelo é parte integrante da cultura da AR?
4. Pode-se considerar que os “drivers” conforme foram idealizados em 2009, deram origem a um SCG implementado com sucesso?
5. O BSC foi completamente abandonado?

CARATER GERAL

1. De que forma interagem os diversos níveis hierárquicos?
2. Em que valores e princípios assenta a gestão da AR?
3. Quem toma decisões na organização? Grau de centralização?
4. Qual é o Incentivo à inovação?
5. Como caracteriza a propensão à mudança na AR?
6. Como se define a cultura organizacional da organização?

Anexo V – Organograma da AR de Julho-2010

